

# **Uttaksmerverdiavgift – En gjennomgang av grunnvilkårene.**

Kandidatnummer: 679

Veileder: Bjørn Petter Indahl

Leveringsfrist: 25. november

Til sammen 17920 ord

26.11.2008

# Innholdsfortegnelse

|                 |  |                  |
|-----------------|--|------------------|
| <b><u>1</u></b> | <b><u>INNLEDNING.....</u></b>                          | <b><u>1</u></b>  |
| 1.1             | Tema .....   | 1                |
| 1.2             | System- og begrepsavklaringer .....                    | 1                |
| 1.3             | Hensyn .....   | 3                |
| 1.3.1           | Nøytralitet .....                                      | 4                |
| 1.3.2           | Avgift på forbruk .....                                | 5                |
| 1.3.3           | Provenyhensyn.....                                     | 6                |
| 1.3.4           | Rettstekniske hensyn .....                             | 6                |
| 1.3.5           | Legalitetsprinsippet.....                              | 7                |
| 1.4             | Metode og rettskildesituasjon.....                     | 7                |
| 1.5             | Avgrensninger .....                                    | 9                |
| 1.6             | Oppbygningen av oppgaven .....                         | 10               |
| <b><u>2</u></b> | <b><u>UTTAKSBESTEMMELSEN.....</u></b>                  | <b><u>10</u></b> |
| 2.1             | Grunnvilkår .....                                      | 10               |
| 2.2             | Forutsetninger og endringer i uttaksbestemmelsen ..... | 11               |
| <b><u>3</u></b> | <b><u>UTTAK – VILKÅR .....</u></b>                     | <b><u>13</u></b> |
| 3.1             | Registreringspliktig næringsdrivende .....             | 13               |
| 3.2             | ”Fra virksomheten”.....                                | 14               |
| 3.2.1           | Fradrag som vilkår .....                               | 16               |
| 3.2.1.1         | Faktisk fradrag .....                                  | 18               |
| 3.2.1.2         | Delvis fradrag? .....                                  | 21               |

|            |   |                  |
|------------|---|------------------|
| 3.2.2      | Samme type vare eller tjeneste .....  | 26               |
| <b>3.3</b> | <b>Uttak eller avskjæring av fradragsretten? .....</b>  | <b>30</b>        |
| <b>3.4</b> | <b>Transaksjonskravet – ”Tar ut” .....</b>  | <b>39</b>        |
| 3.4.1      | Vare - Til bruk privat eller til formål utenfor loven .....   | 40               |
| 3.4.1.1    | Endret faktisk bruk .....   | 41               |
| 3.4.1.2    | Forholdmessig uttak? .....  | 43               |
| 3.4.2      | Tjenester – til bruk privat eller til formål utenfor den samlede virksomhet.....                            | 46               |
| 3.4.2.1    | Uttak av tjenester eller arbeid utført i privat regi? .....   | 48               |
| 3.4.2.2    | Midlertidig bruk av virksomhetens driftsmidler.....   | 50               |
| <b>4</b>   | <b><u>UTTAK AV TJENESTER – UNNTAK FOR BYGGEBRANSJEN .....</u></b>   | <b><u>52</u></b> |
| <b>4.1</b> | <b>To hjemler for uttaksavgift ved egenproduksjon – mval § 14 tredje ledd og mval § 10 fjerde ledd.....</b> | <b>55</b>        |
| <b>4.2</b> | <b>Hvilke virksomheter og prosjekter rammes av unntaksregelen? .....</b>                                    | <b>59</b>        |
| <b>4.3</b> | <b>Hvilke tjenester omfattes av mval § 14 tredje ledd annet punktum? .....</b>                              | <b>60</b>        |
| <b>5</b>   | <b><u>AVSLUTTENDE KOMMENTARER .....</u></b>   | <b><u>63</u></b> |
| <b>6</b>   | <b><u>REGISTER.....</u></b>   | <b><u>65</u></b> |
| <b>6.1</b> | <b>Juridisk litteratur .....</b>  | <b>65</b>        |
| 6.1.1      | Bøker .....   | 65               |
| 6.1.2      | Artikler .....  | 66               |
| 6.1.3      | Enkeltstående nettdokument .....  | 67               |
| <b>6.2</b> | <b>Rapporter .....</b>  | <b>67</b>        |
| <b>6.3</b> | <b>Lover .....</b>  | <b>68</b>        |
| <b>6.4</b> | <b>Utenlandske lover .....</b>  | <b>68</b>        |
| <b>6.5</b> | <b>EU-lovgivning.....</b>   | <b>68</b>        |

|             |  |           |
|-------------|--|-----------|
| <b>6.6</b>  | <b>Forskrifter .....</b>               | <b>68</b> |
| <b>6.7</b>  | <b>Stortingsvedtak .....</b>           | <b>69</b> |
| <b>6.8</b>  | <b>Forarbeider .....</b>               | <b>69</b> |
| 6.8.1       | Odelstingsproposisjoner .....          | 69        |
| 6.8.2       | Norges offentlige utredinger .....     | 70        |
| 6.8.3       | Innstillinger fra Finanskomiteen ..... | 70        |
| <b>6.9</b>  | <b>Domsregister .....</b>              | <b>70</b> |
| 6.9.1       | Norske avgjørelser .....               | 70        |
| 6.9.2       | EF-avgjørelser .....                   | 70        |
| <b>6.10</b> | <b>Forvaltningspraksis .....</b>       | <b>71</b> |
| 6.10.1      | Klagesaker .....                       | 71        |
| 6.10.2      | Bindende forhåndsuttalelser .....      | 71        |
| 6.10.3      | Andre administrative uttalelser .....  | 72        |

## Forord

Merverdiavgiften er i dag en av statskassens viktigste inntektskilder. Inntekten i 2008 er anslått til 205 milliarder kroner, som utgjør 17 % av statens inntekter<sup>1</sup>. Merverdiavgiften er derfor av stor betydning for hele samfunnet, både staten, næringsdrivende og forbrukere.

Denne masteroppgaven tar for seg grunnvilkårene for at uttaksavgift skal utløses. Uttaksreglene er et teknisk supplement til omsetning, som er merverdiavgiftslovens sentrale avgiftsctløsende transaksjon. Reglene er derfor et viktig element i merverdiavgiftsretten. Uttaksinstituttet er komplekst utformet, og er nært tilknyttet andre regelsett i merverdiavgiftsloven. Dette har bydd på utfordringer både når det gjelder strukturering og avgrensning. Oppgavens ramme på 18000 ord har resultert i fremstilling hovedsakelig rundt kjernen i uttaksreglene.

I forhold til den samfunnsmessige betydningen har merverdiavgiftsretten fått liten oppmerksomhet. Dette gjenspeiler seg i hele rettskildebildet<sup>2</sup>. Mangelen på teoretiske fremstillinger og kompleksiteten i temaet har gjort arbeidet med oppgaven vanskelig. Min veileder Bjørn Petter Indahl har bidratt med mange gode råd. Han foreslo emnet, og oppgaven har gitt meg en god innføring i et spennende rettsområde. God hjelp har jeg også fått av Deloitte Advokatfirma DA, som har hjulpet meg med fremskaffing av kilder, korrekturlesing og trykking av oppgaven.

---

<sup>1</sup> Se statens inntekter og utgifter – en oversiktstabell. Tilgang:

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/pressecenter/pressemeldinger/2008/statens-inntekter-og-utgifter---en-overs.html?id=530186>

<sup>2</sup> Se mer om dette i kapittel 1.

# 1 Innledning

## 1.1 Tema

Reglene for uttaksavgift har i liten grad vært gjenstand for inngående behandling i norsk rettslitteratur. Før lovendringen i januar 2008 var reglene blant de mest uavklarte og uoversiktlige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. De nye reglene er i bedre harmoni med de grunnleggende prinsippene i merverdiavgiftsloven og vil forhåpentligvis klargjøre rettstilstanden på området. Jeg skal i denne avhandlingen ta for meg kjernen i uttaksreglene. Jeg vil gjennomgå det rettslige grunnlaget for uttaksavgift, herunder den systemtekniske funksjonen til uttaksmerverdiavgiften. Jeg vil også se på rekkevidden av bestemmelsen og særlige problemstillinger som vil kunne oppstå ved anvendelsen av reglene.

## 1.2 System- og begrepsavklaringer

Formålet til merverdiavgiften er at den skal beskatte forbruk i Norge<sup>3</sup>. Hjemmelen er gitt i Lov om merverdiavgift av 19.juni 1969 nr.66<sup>4</sup>. Beskatningen er gjennomført ved å belaste ulike transaksjoner med avgift<sup>5</sup>.

Omsetning er lovens sentrale vilkår for avgiftsplikt<sup>6</sup>. Dette følger av mval § 1 hvor det slås fast at ”det skal betales en avgift på omsetning av varer og tjenester i alle ledd [...]” Det samme fremkommer av mval § 13. Som følge av at omsetningsvilkåret ikke fanger opp alle

---

<sup>3</sup> Ot.prp.nr.2 (2000-2001)pkt 3.2.1

<sup>4</sup> Heretter forkortes merverdiavgiften - mval

<sup>5</sup> Merverdiavgiften betegnes derfor som en transaksjonsskatt Jf. Gjems-Onstad (2005)s.28

<sup>6</sup> NOU 1990:11 s.62

former for forbruk, har lovgiver av nøytralitetshensyn i tillegg bestemt at transaksjoner som uttak<sup>7</sup> og innførsel<sup>8</sup> også skal utløse avgiftsplikt.

For at uttaksreglene skal komme til anvendelse er det for det første en forutsetning at uttaket gjelder varer eller tjenester som faller inn under loven – det stilles krav til *avgiftsobjektet*. For det andre er det en forutsetning at uttakstransaksjonen skjer fra et rettssubjekt som er pliktig til å innberegne merverdiavgift – det stilles krav til *avgiftssubjektet*.

*Avgiftsobjekter* ved uttakstransaksjoner er i utgangspunktet alle varer og tjenester<sup>9</sup>. Både for varer og tjenester foreligger det unntak. For det første har vi de varer og tjenester som faller utenfor avgiftsområdet<sup>10</sup>. For det andre har vi de varer og tjenester som faller inn under merverdiavgiftsloven, men som likevel ikke blir avgiftsbelastet<sup>11</sup>. Etter sin ordlyd gjelder dette unntaket kun omsetning, men det legges til grunn i praksis at unntaket også gjelder ved uttak<sup>12</sup>. I tillegg skal enkelte varer og tjenester belastes med redusert sats<sup>13</sup>.

*Avgiftssubjektene* er pliktig til å innkreve merverdiavgift på vegne av staten. Det er en *næringsdrivende* som i *næringsvirksomhet*<sup>14</sup> omsetter eller uttar avgiftsobjekter i størrelsesordenen over NOK 50 000 i en periode på 12 måneder<sup>15</sup> som er pliktig til kreve inn merverdiavgift ved omsetning og uttak. Avgiftssubjektene skal beregne *utgående*

---

<sup>7</sup> Mval §§ 14 og 10 fjerde ledd

<sup>8</sup> Jf mval kap. XVI.

<sup>9</sup> Mval § 2, jf mval § 14 første og tredje ledd.

<sup>10</sup> Jf mval §§ 5, 5a og 5b

<sup>11</sup> Jf mval §§ 16 og 17. Avgiften er 0.

<sup>12</sup> Mva kommentaren (2005)s.277

<sup>13</sup> Aktuelle satser er 8%, 11% og 14% jf Vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2007.

<sup>14</sup> I BFU 83/02 uttaler Skattedirektoratet at næringsvirksomhet må ”være av et visst omfang, være av en viss varighet, være egnet til å og gi overskudd og dessuten drives for eiers regning og risiko”. Se også Ot.prp.nr.2 (2000-2001)pkt.3.2.2.3.

<sup>15</sup> Jf mval § 10. Se om reglene for registrering mval kapittel VII

*avgift*<sup>16</sup> på bakgrunn av omsetningsverdien<sup>17</sup> av varen eller tjenesten på uttakstidspunktet. Dette innebærer at avgiftssubjektene er de *tekniske skattesubjektene*<sup>18</sup>. Avgiften skal likevel kun ramme forbruk, og forbrukeren er således det *faktiske skattesubjektet*<sup>19</sup>. Beskatningen gjennomføres ved at avgiftssubjektene kan trekke fra den *inngående avgiften*<sup>20</sup> som er betalt ved anskaffelsen av varer og tjenester til bruk i virksomheten<sup>21</sup>. Fradragsretten gjør at avgiften til slutt kun belastes forbrukeren. Ved uttak er det den næringsdrivende som blir avgiftsbelastet. Dette fordi uttaket representerer et endelig forbruk, og den næringsdrivende blir en forbruker i merverdiavgiftslovens forstand.

Når jeg i det følgende bruker betegnelsen uttak eller uttakstransaksjon, er dette dermed en anvisning på en situasjon der et avgiftsobjekt tas ut fra et avgiftssubjekt.

### 1.3 Hensyn

Merverdiavgiftssystemet bygger på flere prinsipielle hensyn. Vi kan se på dette som merverdiavgiftsrettens ”natur”<sup>22</sup>. Det er viktig å fastslå beskatningssystemets ”natur”. Ikke nødvendigvis for å klassifisere skatten, men fordi dette har betydning for forståelsen av merverdiavgiftssystemet og ved fortolkningen av enkeltregler<sup>23</sup>. Særlig har dette betydning for anvendelse av regler som inneholder begreper uten klart definert innhold. Videre er det viktig ved anvendelsen av reglene å ha en oppfatning av hva som er en systemriktig beskatning<sup>24</sup>. Et skattesystem kan bygge på to fundamentalt forskjellige prinsipper. Et

---

<sup>16</sup> Jf mval § 4 første ledd

<sup>17</sup> Jf mval § 19

<sup>18</sup> Ramsdahl Jensen(2004)s.50

<sup>19</sup> Ramsdahl Jensen(2004)s.50

<sup>20</sup> Jf mval § 4 annet ledd

<sup>21</sup> Jf mval § 21 flg.

<sup>22</sup> Ramsdahl Jensen(2004)s.47

<sup>23</sup> Se om nøytralitetshensynets betydning Gjems-Onstad lærebok s.34 og arbeidsgruppens rapport (2003)s.15

<sup>24</sup> Melz(1990)s.63



system kan bygge på et prinsipp om at reglene skal påvirke skattesubjektene til å handle på en bestemt måte. Eller det kan bygge på et prinsipp om at reglene i minst mulig grad skal påvirke subjektene<sup>25</sup>.

### 1.3.1 Nøytralitet

Når det gjelder merverdiavgiften er det et fundamentalt prinsipp at reglene i minst mulig grad skal gi vridninger i økonomien ved å påvirke omsetning og forbrukervalg<sup>26</sup>.

Nesten all beskatning påvirker ulike valg som foretas i en markedsøkonomi og medfører derfor samfunnsøkonomisk effektivitetstap<sup>27</sup>. For å minske dette effektivitetstapet er det ønskelig å ha så nøytrale skatteregler som mulig. Den norske merverdiavgiftslovgivningen baserer seg på et slikt *nøytralitetsprinsipp*. Formålet med uttaksreglene er å avgiftsbelegge privat forbruk og sikre nøytralitet i regelverket<sup>28</sup>. Det skal derfor ikke gis fradrag for utgifter til privat forbruk, eller til forbruk som ikke retter seg mot avgiftspliktige transaksjoner<sup>29</sup>.

Hvis da en næringsdrivende ved anskaffelsen har rett til fradrag<sup>30</sup>, vil et senere uttak gi denne en uberettiget fordel i forhold til vanlige forbrukere. Nøytraliteten vil brytes. Den norske merverdiavgiftslovgivningen har to mekanismer for å utligne denne fordelingen. Det er justeringsreglene<sup>31</sup> og det er uttaksreglene<sup>32</sup>. Uttaksreglene sørger for at uttaket blir beskattet på lik linje med en tilsvarende omsetning. På den måten vil uttaksreglene både

---

<sup>25</sup> Ramsdahl Jensen(2004)s.47

<sup>26</sup> Se Ot.prp. nr.2 (2000-2001)pkt.3.2.1

<sup>27</sup> Melz(1990)s.67

<sup>28</sup> Arbeidsgruppens rapport (2003)pkt. 1.1.

<sup>29</sup> Jf mval § 21 flg

<sup>30</sup> Generelt prinsipp i norsk merverdiavgiftsrett at fradragsretten tilstås på anskaffelsestidspunktet. Jf arbeidsgruppens rapport (2003)pkt 4.2.1.2.

<sup>31</sup> Jf mval § 26b og tilbakeføringsregelen i § 21 tredje ledd

<sup>32</sup> Jf mval § 14

sørge for å nøytralisere fradraget, men også avgiftsbelegge den merverdi som er skapt i uttaksleddet.

I tillegg til å sikre nøytralitet mellom avgiftspliktige næringsdrivende og forbrukere, skal også uttaksreglene sikre nøytral konkurranse mellom næringsdrivende<sup>33</sup>. Dette har særlig betydning i forhold til delt virksomhet og i bygge- og anleggsbransjen. Selskaper som driver delt virksomhet vil kunne oppnå uberettigede fordeler ved å ta i bruk varer<sup>34</sup> som er anskaffet til den avgiftspliktige delen av virksomheten i den avgiftsunntatte delen. Disse varene vil da ha vært fradragsført, og på den måten vil disse selskapene få et lavere kostnadsnivå. Uttaksreglene gjenoppretter nøytraliteten ved å avgiftsbelegge disse ytelsene.

Videre har nøytralitetshensynet en internasjonal side. Det er viktig at de norske reglene i størst mulig grad er i samsvar med tilsvarende regler internasjonalt, særlig i forhold til regelverket i EU<sup>35</sup>.

### 1.3.2 Avgift på forbruk

Ved siden av hensynet til nøytralitet er formålet om å avgiftsbelegge *forbruk* det viktigste prinsippet for å forstå uttaksreglene. Merverdiavgiften er en avgift på forbruk i vid forstand og den skal ramme konsum av avgiftspliktige varer og tjenester<sup>36</sup>. Uttaksreglene skal sørge for at forbruket som uttaket muliggjør også blir gjenstand for beskatning.

Formålet vil være av betydning ved fortolkningen av uttaksreglene. Som det fremkom ovenfor er uttaksreglenes tekniske karakter at de skal fange opp forbruk som ikke blir

---

<sup>33</sup> Ot.prp. nr.59 (2006-2007)pkt.3

<sup>34</sup> Og tjenester i bygg- og anleggsbransjen, jf mval § 14 tredje ledd annet punktum.

<sup>35</sup> Arbeidsgruppens rapport (2003)pkt 4.4.1.4

<sup>36</sup> Se NOU 1990:11 pkt.5.4.2

avgiftsbelagt ved omsetning<sup>37</sup>. Transaksjoner som ikke muliggjør forbruk, bør derfor ikke avgiftsbelastes. Hvis rettskildene ikke gir klare holdepunkter for et annet standpunkt, bør uttaksreglene tolkes i samsvar med dette prinsippet.

### 1.3.3 Provenyhensyn

Et annet sentralt formål i merverdiavgiftssystemet er å finansiere offentlige utgifter<sup>38</sup>. Hensynet til proveny har vist seg å ha stor betydning i forhold til de tidligere uttaksreglene. Sett i sammenheng med uttaksreglenes tekniske karakter, mener jeg provenyhensynet muligens har fått noe stor gjennomslagskraft. Uttaksreglene skal sikre et nøytralt merverdiavgiftssystem, og at forbruk som muliggjøres ved uttakstransaksjoner blir beskattet. Uttaksreglene skal altså være en sikkerhetsventil i forhold til omsetning. Dette har, etter min mening, den konsekvens at provenyhensynet ikke bør ha like stor betydning for uttak, som ved omsetning.

### 1.3.4 Rettstekniske hensyn

Avgiftssystemet bør utformes slik at det er enkelt å praktisere både for de merverdiavgiftspliktige, for avgiftsmyndighetene og forbrukere<sup>39</sup>. At merverdiavgiftsloven oppstiller ansvar på objektivt grunnlag for uriktige eller ufullstendige omsetningsoppgaver, gjør at det er et særlig behov for enkle regler<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> Se blant annet Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.1.1

<sup>38</sup> Jf Ot.prp.nr.10 (1933)s.198flg, Ot.prp.nr.17 (1968-1969) avsnitt IV,c,3 og Ot.prp.nr.2 (2000-2001) pkt.3.5.8 og 13.

<sup>39</sup> Se Ot.prp.nr.2 (2000-2001)s.39 og Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.1.1

<sup>40</sup> Jf mval § 55, se Gjems-Onstad (2005)s.202

### 1.3.5 Legalitetsprinsippet

Legalitetsprinsippet gjelder på skatte- og avgiftsområdet. Hensynet til nøytralitet vil, isolert sett, kunne tale for avgiftsplikt ved tvil om tolkningen av en bestemmelse. Enten dette gjelder en restriktiv fortolkning av reglene om unntak, eller fritak fra avgiftsplikt eller tilbakeholdenhet med innskrenkende fortolkning av reglene om avgiftsplikt, vil en måtte avveie dette mot legalitetsprinsippet<sup>41</sup>. Merverdiavgift representerer et inngrep i borgernes rettssfære som må ha hjemmel i lov<sup>42</sup>. Nøytralitetsprinsippet kan således ikke selv bidra med hjemmel i lov der formell lov eller forskrift ikke gir en fullstendig hjemmel. Avgiftsobjektene har krav på i rimelig utstrekning å kunne forutse sin rettsstilling slik at de kan innrette seg etter reglene.

## 1.4 Metode og rettskildesituasjon

Bestemmelsene om merverdiavgift følger hovedsakelig av *merverdiavgiftsloven*. Utgangspunktet for behandlingen av uttaksreglene er lovteksten. Merverdiavgiftsloven er endret mange ganger siden dens ikrafttredelse 1.januar 1970. Fra 1.januar 2008 ble det gjort endringer i uttaksreglene. Reglene slik de nå lyder er basert på retningslinjene i EU's avgiftsdirektiv. Spesielt reglene i Danmark og Sverige<sup>43</sup>. Legalitetsprinsippet gjelder, som nevnt, på avgiftsrettens område. Lovstoffet står derfor sentralt. Prinsippene og metoden ved lovtolkningen er således viktig.

Hovedbestemmelsen om uttak finner vi i mval § 14 første til tredje ledd. I tillegg finner vi særlige uttaksbestemmelser i mval §§ 10 fjerde ledd, 11 annet ledd, 14 fjerde og femte ledd, 23 annet og tredje punktum. Mval § 21 tredje ledd og forskrift av 24. januar 1989 (forskrift nr.90) som hjemler tilbakeføring av tidligere fradragsført inngående avgift, kan

---

<sup>41</sup> Gjems-Onstad(2005)s.35

<sup>42</sup> Andenæs (1998)s.176

<sup>43</sup> Mer konkret er det de svenske reglene som er kopiert i noe forenklet form (Artikkel Kildal (2008)s.77)

også sies være en del av uttaksinstituttet. Det samme gjelder de nye justeringsreglene i mval § 26b.

Merverdiavgiftslovens *forarbeider*<sup>44</sup> vil gi veiledning om hvordan loven skal forstås. Merverdiavgiftsloven er endret flere ganger. Forarbeidende til disse endringene vil også være sentrale ved forståelsen av de aktuelle bestemmelsene. I forhold til uttaksreglene er det spesielt Ot.prp.nr.59(2006-2007) med inst. O nr.94(2006-2007) som er av størst betydning.

Når det gjelder *rettspraksis* som omhandler uttaksreglene er antallet *høyesterettsdommer* meget begrenset. Når man vet hvor uoversiktlig og uavklart uttaksbestemmelsene har vært må dette sies å være overraskende. Det samme kan sies generelt om hele merverdiavgiftsområdet. Når det er sagt har det i det siste vært avsagt flere dommer av stor prinsipiell betydning. Dette gjelder dog ikke direkte uttaksreglene. Omfanget av *underrettspraksis* er en del større. Vekten og autoriteten er ikke like stor som praksis fra Høyesterett. Ettersom antallet høyesterettsdommer er begrenset på merverdiavgiftsrettens område vil dette føre til at underrettspraksis får større betydning.

*Forvaltningspraksis* er meget omfattende på avgiftsrettens område. Det er en relevant rettskildefaktor, men dens vekt er varierende. Vekten av forvaltningspraksis er avhengig av varighet, frekvens og konsistens<sup>45</sup>. Av betydning er også hvorvidt praksisen er til gunst eller ugunst for private parter<sup>46</sup>. I tillegg vil forvaltningsorganets kompetanse spille en rolle<sup>47</sup>. Det avgjørende er likevel til slutt hvordan rettskildebildet for øvrig ser ut. En

---

<sup>44</sup> To sentrale forarbeider: opprinnelige lovarbeidet Ot.prp.nr.17 (1968-1969) og merverdiavgiftsreformen Ot.prp.nr.2 (2000-2001)

<sup>45</sup> Zimmer(2001)s.51

<sup>46</sup> Eckoff(2001)s.234

<sup>47</sup> Eckoff(2001)s.230. En uttalelse fra Skattedirektoratet vil for eksempel ha større gjennomslagskraft enn en uttalelse fra et skattekontor.

forvaltningspraksis som er i strid med loven, eller med en høyesterettsdom, vil som regel ikke bli godtatt<sup>48</sup>.

*Juridisk teori* om uttaksavgift er meget sparsom. Dens rettskildemessige vekt er uansett begrenset. Det er gjerne forfatterens argumentasjon og standpunkt man legger vekt på<sup>49</sup>. Utenlandsk juridisk teori er mer omfattende. Dens argumentasjon og standpunkter vil således kunne være et supplement.

Som nevnt bygger de nye uttaksreglene på retningslinjene i EUs *avgiftsdirektiv*<sup>50</sup>. Derimot er avgiftsreglene ikke innenfor samarbeidsområdene etter EØS avtalen<sup>51</sup>. Norge er derfor ikke bundet av avgiftsdirektivet. *EF-domstolens avgjørelser* er derfor ikke bindende for Norge, men de kan være prinsipielle og ha betydning uti fra sin argumentasjonsverdi. I forhold til uttaksreglene vil EF-praksis ha større betydning ettersom reglene er nye, og metodene for uttak er basert på avgiftsdirektivets retningslinjer.

## 1.5 Avgrensninger

Avhandlingen tar for seg hovedbestemmelsen om merverdiavgift ved uttak. Avhandlingen vil ikke analysere praksis relatert til uttak. Mval §§ 14 fjerde og femte ledd jf § 22, § 11

---

<sup>48</sup> Eckoff(2001)s.234

<sup>49</sup> Eckoff(2001)s.270

<sup>50</sup> I EU er krav til medlemsstatenes lovgivning gitt ved Rådskdirektiv 77/388 av 17. mai 1977 om harmonisering av medlemsstaternes lovgivning om omsætningsavgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag av. Nå avløst av Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem. Innføringen av rådets direktiv 2006/112/EF er kun en teknisk revisjon jf Ot.prp.nr.59(2006-2007)pkt.4.2.1 Jeg vil i avhandlingen anvende Rådskdirektivet av 17.mai 1977, artikkel 5, stk 6 (udtagning av goder) og artikkel 6, stk 2 (udtagning av tjenesteydelser). Dette fordi EF-praksisen jeg vil referere fra, omhandler den tidligere versjonen av direktivet.

<sup>51</sup> Gjems-Onstad(2005)s.40 Jf EØS-avtalen art. 1nr.2

annet ledd, § 21 tredje ledd og § 26b vil ikke bli behandlet. Mval § 10 fjerde ledd og § 23 vil bli behandlet når det er hensiktsmessig i forhold til tema.

## 1.6 Oppbygningen av oppgaven

I den videre fremstillingen vil jeg først gi en generell oversikt over rettsgrunnlaget for uttak (kapittel 2). Deretter vil jeg ta for meg vilkårene for at uttaksreglene skal komme til anvendelse (kapittel 3), og det særskilte unntaket for bygge- og anleggsbransjen (kapittel 4.). Til slutt vil jeg komme med noen avsluttende kommentarer (kapittel 5).

## 2 Uttaksbestemmelsen

### 2.1 Grunnvilkår

I samsvar med den alminnelige rettskildelære kan vi i forhold til mval § 14 første til tredje ledd trekke ut grunnvilkårene basert på en alminnelig språklig forståelse av bestemmelsen.

Felles for varer og tjenester:

For det første må det foreligge "[...] en *registreringspliktig næringsdrivende* [...]".<sup>52</sup>

For det andre må varen eller tjenesten tas ut fra "virksomheten". Dette kan utledes av "tar ut vare fra virksomheten" og "tar ut tjeneste [...] utenfor den samlede virksomheten". Det er verdt å merke seg at vilkåret om at tjenesten må tas ut "fra virksomheten" nå er utelatt i

---

<sup>52</sup> Kravet relaterer seg til subjektet på ytersiden

ordlyden i forhold til tjenester uttatt til privat bruk. Som jeg vil komme tilbake til, mener jeg at dette vilkåret likevel kan utledes av bestemmelsen<sup>53</sup>.

Og for det tredje stilles det krav til transaksjonen. Nemlig at varen eller tjenesten ”[...] *tas ut* [...]” fra virksomheten.

Spesielt for varer:

For det første må varen enten tas ut ”[...] til *bruk privat* eller til *andre formål utenfor loven* [...]”<sup>54</sup>

For betydelige kapitalvarer<sup>55</sup> skal det betales avgift hvis kapitalvaren enten tas ut til ”*bruk privat* eller til *andre formål utenfor den samlede virksomheten*.”

For det andre må den næringsdrivende ”[...] *hatt rett til fradrag* for inngående avgift etter kap. VI ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen [...]”

Spesielt for tjenester:

Tjenesten må enten tas ut ”[...] til *bruk privat* eller til *andre formål utenfor den samlede virksomheten* [...]”

I bygge- og anleggsbransjen må tjenesten ”[...] tas ut til *formål utenfor loven*[...]”

## 2.2 Forutsetninger og endringer i uttaksbestemmelsen

---

<sup>53</sup> Se pkt. 3.4.2.1

<sup>54</sup> Kravet relaterer seg til subjektet på mottakersiden

<sup>55</sup> Jf mval § 26c nr.1



Formålet med uttaksbestemmelsene og de generelle prinsipper for et godt merverdiavgiftssystem dannet utgangspunktet for gjennomgangen av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven<sup>56</sup>. Også de tidligere uttaksreglene var basert på de grunnleggende prinsippene som jeg behandlet innledningsvis. Grunnen til at disse reglene var opphav til mye usikkerhet er etter mitt syn, at avgiftsmyndighetene og domstolene tolket reglene på en måte som ikke helt var i overensstemmelse med hensynet til nøytralitet og uttaksreglenes tekniske karakter. Jeg er av den oppfatning at hensynet til proveny muligens fikk noe stor gjennomslagskraft ved tolkningen. Uttaksreglene skal være en *sikkerhetsventil* for at alt innenlands forbruk blir beskattet<sup>57</sup> og å sikre et *nøytralt* merverdiavgiftssystem<sup>58</sup>. Bestemmelsen må tolkes i lys av disse formålene.

Endringene som er gjort er i samsvar med rettstilstanden i våre naboland, og er i bedre harmoni med de grunnleggende prinsippene bak uttaksreglene. Disse endringene viser at det har skjedd en holdningsendring hos lovgiver. Dette bør ha betydning for forståelsen av innholdet i uttaksbestemmelsene.

Den største endringen, etter mitt syn, er at det nå er forskjellige vilkår i forhold til varer og tjenester<sup>59</sup>. Tjenester omfattes nå av uttaksreglene, som hovedregel, kun når tjenesten tas ut av den samlede virksomhet. For bygge- og anleggstjenester gjelder den tidligere regel fortsatt. I tillegg er det nå et vilkår at den næringsdrivende har hatt rett til fradrag ved anskaffelsen eller fremstillingen av en vare. For tjenester er det i ordlyden ikke knyttet noen betingelser til fradragsrett for anskaffelser av innsatsfaktorer til de utførte tjenestene.

Moderniseringen av uttaksreglene har vært en lang prosess. De nye reglene berører mange avgiftspliktige næringsdrivende. Særregler om bygg og anlegg utgjør viktige deler av

---

<sup>56</sup> Arbeidsgruppens rapport (2003)pkt 1.1

<sup>57</sup> Se pkt.1.3.2

<sup>58</sup> Se pkt 1.3.1.

<sup>59</sup> Om grensedragningen mellom et tjenesteuttak og et vareuttak, såkalte blandede transaksjoner se Ramsdahl Jensen(2004)kap 4.6

uttaks- og justeringsreglene. Virkningene for næringsdrivende, som selv utfører arbeider relatert til egne bygg, blir derfor store<sup>60</sup>.

### 3 Uttak – Vilkår

Som nevnt ovenfor følger det av en alminnelig språklig forståelse av mval § 14 første til tredje ledd at visse grunnvilkår må være oppfylt for at det skal foreligge hjemmel for uttaksavgift. Disse vilkårene kan vi si springer ut av de hensyn som uttaksregelen bygger på. Jeg vil i de følgende avsnitt redegjøre for disse vilkårene.

#### 3.1 Registreringspliktig næringsdrivende

Innledningsvis i avhandlingen så jeg kort på definisjonen av registreringspliktig næringsdrivende. Det følger av ordlyden at det kun er næringsdrivende innenfor avgiftsområdet med samlet omsetning og uttak over registreringsgrensen som skal beregne uttaksmerverdiavgift<sup>61</sup>. Man unngår dermed ikke avgiftsplikt ved å unnlate å registrere seg. Dette følger av ”registreringspliktig næringsdrivende”<sup>62</sup>. Hvis en næringsdrivende er utenfor avgiftsområdet likestilles han med forbrukere, og har således ingen plikt til å betale uttaksavgift. Hvis den næringsdrivende er utenfor avgiftsområdet vil han ikke oppnå noen uberettigede fordeler i forhold til forbrukere ettersom den næringsdrivende da ikke vil ha rett til fradrag for inngående avgift. Merverdiavgiften vil bli endelig belastet ved anskaffelsen av varen eller tjenesten. En næringsdrivende utenfor avgiftsområdet unngår dermed uttaksavgift på egenproduserte varer og tjenester som nyttes til eget forbruk<sup>63</sup>.

---

<sup>60</sup> Artikkel Kildal (2008)pkt.1

<sup>61</sup> Mval § 14 første og tredje ledd, jf mval § 28

<sup>62</sup> Mva kommentaren (2005)s.250

<sup>63</sup> Mva kommentaren (2005)s.251

Videre må det skilles mellom den *næringsdrivende* og *ansatte* hos denne. En snekker som er ansatt hos andre, vil yte avgiftspliktige tjenester på vegne av sin arbeidsgiver. Han vil derimot ikke yte avgiftspliktige tjenester på vegne av seg selv. Snekkeren likestilles med andre forbrukere. Den ansatte snekker vil dermed kunne yte byggetjenester til seg selv på eget boligbygg, og yte gratistjenester til slekt og venner uten at uttaksavgift skal betales<sup>64</sup>. Som ellers i merverdiavgiftsretten er det sjeldent at man vil skjære gjennom de formelle skiller mellom avgiftssubjektene. En person vil altså ikke bli avgiftspliktig selv om han er ansatt i sitt eget enkeltperson-AS. Identifikasjon med selskapet, å anse tjenesten ytet på vegne av og tatt ut av selskapet, kan det først bli tale om hvis det benyttes avanserte maskiner fra selskapet, arbeidet utføres i selskapets lokaler, mv. Selv da må utgangspunktet være at det skilles mellom på den ene siden, selskapet som arbeidsgiver og registreringspliktig næringsdrivende, og på den andre siden den ansatte<sup>65</sup>. Det foreligger ikke kjent praksis som identifiserer en ansatt og selskapet. Skattedirektoratet har derimot i en sak uttalt at når en aktiv bygningskyndig medeier av et bygningsfirma utfører arbeid på eget bygg, må vedkommende i avgiftssammenheng sees under ett med firmaet når denne personen utfører nevnte arbeid<sup>66</sup>.

### 3.2 "Fra virksomheten"

Det er en forutsetning at varen eller tjenesten tas ut "fra virksomheten". Dette vilkåret må ses i sammenheng med drøftelsene om fradrag (pkt.3.2.1) og samme type vare eller tjeneste (pkt.3.2.2).

Som drøftet under punkt 3.1 er det altså den *registreringspliktige næringsdrivendes virksomhet* som varen eller tjenesten må tas ut av. Vilket bygger på et viktig prinsipp ved

---

<sup>64</sup> Mva kommentaren (2005)s.251

<sup>65</sup> Mva kommentaren (2005)s.251

<sup>66</sup> Se Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.5.2.1

uttaksreglene. Det er en forutsetning for uttak at varen eller tjenesten befinner seg i ”virksomhetssfæren”<sup>67</sup>.

Som jeg har vært inne på vil merverdiavgiftsrettens grunnprinsipper være av betydning for forståelsen av uttaksreglene. Disse hensynene vil også være retningsgivende i denne sammenhengen. Merverdiavgiften er en transaksjonsavgift, og det er *forbruket som uttaket muliggjør* som er gjenstand for beskatning. De næringsdrivende er kun det tekniske skattesubjektet.

Jeg mener det kan utledes av vilkåret om at varen eller tjenesten må tas ut ”*fra virksomheten*” at den næringsdrivende har hatt rett til fradrag. I Rt.2003 side 1233 ”Actif” kom Høyesterett imidlertid frem til at det ikke kunne oppstilles et slikt vilkår<sup>68</sup>.

Som nevnt er fradragsrett nå et vilkår ved uttak av varer. Mye kan likevel tale for at den tidligere mval § 14 første ledd også hjemlet dette. Hva som anses for å være i virksomhetssfæren må ses i sammenheng med merverdiavgiftsloven og dens prinsipper. Slik jeg ser det, er det altså ikke nødvendig at det uttrykkelig følger av ordlyden at det er et vilkår at den næringsdrivende har fått fradrag for inngående avgift. Jeg mener dette kan utledes av forutsetningen om at varen eller tjenesten må befinne seg i virksomhetssfæren. For at varer og tjenester skal komme *inn i virksomheten* følger det av *merverdiavgiftens natur* at den inngående avgiften er fratrasket<sup>69</sup>. Støtte for dette standpunktet mener jeg vi også finner i mval § 14 fjerde og femte ledd ”Når *fradragsrett ikke er avskåret* etter § 22 skal det svares avgift som ved uttak [...]” Disse bestemmelsene legger til grunn at fradrag er et vilkår for at mval § 14 fjerde og femte ledd skal komme til anvendelse.

---

<sup>67</sup> For tjenester utløses ikke uttaksavgift før tjenesten er tatt ut av den samlede virksomhet. Det er likevel en forutsetning at den aktuelle tjenesten også først befinner seg i den avgiftspliktige virksomhetssfæren. En må forutsette at det fortsatt må skilles mellom virksomhetssfæren og annen sfære, herunder privatsfæren. Se pkt 3.4.2 og 3.4.2.1

<sup>68</sup> Jf avsnitt 37 følgende. Dommen blir behandlet i pkt 3.4.1.1

<sup>69</sup> Jf prinsippet i mval § 21

I tillegg understreker vilkåret om at uttaket må skje ”*fra virksomheten*”, at det må skilles mellom den *avgiftspliktige* virksomheten og annen *ikke-avgiftspliktig* virksomhet utøvet av den samme virksomhet<sup>70</sup>. Etter de nye bestemmelsene er dette skillet relevant for varer generelt og bla. tjenester i bygge- og anleggsbransjen<sup>71</sup>. Hvis en næringsdrivende både utøver undervisningstjenester og konsulenttjenester, vil for eksempel et hustrykkeri anses for å være en del av både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Inngående avgift på hustrykkeriets anskaffelse må fordeles forholdsmessig<sup>72</sup>. Hvis da for eksempel en vare, som har vært gjenstand for forholdsmessig fradrag, blir tatt ut av den avgiftspliktige virksomheten skal det kun betales uttaksavgift av den delen som anses for å være *innenfor den avgiftspliktige virksomhetssfæren*, som er den delen som tilsvarende fradraget. Her ser vi at forutsetningen om at varen eller tjenesten befinner seg *i virksomhetssfæren*, baserer seg på grunnleggende prinsipper i merverdiavgiftsretten. I eksemplet foran følger det av reglene om forholdsmessig fradrag hvor stor del av varen som anses for å være *i den avgiftspliktige virksomhetssfæren*.

Dette grunnvilkåret vil gjenspeile seg i den videre avhandlingen. Vi kan se på uttaksreglene som en *teknisk bestemmelse som skal fange opp de tilfellene der det skjer en ”lekkasje” fra virksomhetssfæren*<sup>73</sup>.

### 3.2.1 Fradrag som vilkår

I Rt.2003 side 1233 ”Actif” slår, som nevnt, Høyesterett fast at det ikke kunne innfortolkes et vilkår om fradragsrett i forhold til uttaksreglene. Som det fremkommer av drøftelsene

---

<sup>70</sup> Merverdiavgiftshåndboken(2007)s.262

<sup>71</sup> For tjenester generelt kommer uttaksreglene kun til anvendelse hvis varen tas ut av den *samlede virksomhet* jf mval § 14 tredje ledd.

<sup>72</sup> Jf mval § 23. Se Mva kommentaren (2005)s.262

<sup>73</sup> Jf diskusjon med veileder

ovenfor, er jeg uenig i denne tolkningen. Jeg mener det kan utledes av vilkåret om at varen eller tjenesten må tas ut ”*fra virksomheten*” at det er en forutsetning for at uttaksreglene skal komme til anvendelse at den næringsdrivende har fått fradrag for inngående avgift. Dette følger etter min mening av *merverdiavgiftssystemets natur*. En vare som befinner seg innenfor en avgiftspliktig virksomhet skal være *strippet* for avgift. I motsatt tilfelle vil forbruket *allerede* være avgiftsbelagt, og et uttak vil derfor ikke representere noen lekkasje fra virksomheten.

Vilkåret om fradragsrett følger nå av ordlyden i forhold til varer. For tjenester er vilkåret utelatt i ordlyden. Sett i sammenheng med Høyesteretts fortolkning i Rt.2003 side 1233 ”Actif”, må man derfor forutsette at det ikke er knyttet noen betingelser om fradragsrett for anskaffelser av *tjenester* for at uttaksreglene skal kunne komme til anvendelse<sup>74</sup>.

Retten til fradrag ved anskaffelsen av tjenester følger de alminnelige regler for fradragsrett<sup>75</sup>. Det foreligger fradragsrett for anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, men ikke til anskaffelser til den avgiftsunntatte delen. Dette innebærer at ved fellesanskaffelser skal fradrag for inngående avgift fordeles forholdsmessig mellom den avgiftspliktige og avgiftsunntatte delen av virksomheten/privat bruk. For tjenester generelt gjelder reglene om forholdsmessig fradrag selv om virksomheten omsetter de aktuelle tjenestene<sup>76</sup>. For eksempel vil en bank som benytter egne advokater i den avgiftsunntatte bankvirksomheten samtidig som den omsetter advokatenes tjenester, måtte fordele den inngående avgiften på innsatsfaktorene til disse tjenestene<sup>77</sup>.

Formålet med uttaksreglene er å sikre at avgiftspliktige virksomheter ikke oppnår noen *uberettigede fordeler* som følge av deres rett til fradrag for inngående avgift og at *forbruket som muliggjøres* ved at en avgiftsstrippet vare tas ut blir avgiftsbelagt. At de tidligere

---

<sup>74</sup> Se drøftelsene i Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.4.5.1 og artikkel Kildal (2008)pkt.3.2.

<sup>75</sup> Jf mval §§ 21 og 23

<sup>76</sup> Jf mval § 23 tredje punktum

<sup>77</sup> Eksemplet hentet fra artikkel Christiansen (2008)s.4

reglene ble ansett for ikke å hjemle rett til fradrag, viser at reglene ble tolket i strid med disse prinsippene.

Av mval § 14 annet ledd annet punktum følger det at vilkåret om fradragsrett ikke gjelder ved anskaffelser etter mval §§ 16 og 17<sup>78</sup>. Dette er en følge av at en registrert virksomhet med slik omsetning har fradragsrett for inngående avgift, men er fritatt fra plikten til å oppkreve avgift ved salg. Ved anskaffelse av varen vil det derfor ikke foreligge noen inngående avgift å fradragføre. Den næringsdrivende blir derfor ikke belastet med inngående avgift. Hvis varen senere tas ut skal det likevel betales uttaksavgift. Det vil da ikke foreligge avgiftskumulasjon og hensynene bak vilkåret om fradrag for å beregne uttaksavgift vil ikke gjøre seg gjeldende. Et uttak i disse tilfellene vil muliggjøre et forbruk som må avgiftsbelastes. Her kan vi si at det skjer en lekkasje fra virksomheten. Hvis uttaket i seg selv oppfyller vilkårene for fritak skal det ikke betales uttaksavgift<sup>79</sup>.

### 3.2.1.1 Faktisk fradrag

I forhold til varer følger det av ordlyden at vilkåret om fradragsrett er oppfylt hvis den registreringspliktige næringsdrivende har hatt ”rett til fradrag”. Det kan derfor spørres om formuleringen ”rett til fradrag” har noen rettslig betydning.

I forhold til omsetning følger det av mval § 13 at *all omsetning* skal avgiftsbelegges. Det er ikke et vilkår om at det forelå faktisk fradrag for å avgiftsbelegge omsetning.

---

<sup>78</sup> 0 sats tilfellene

<sup>79</sup> Reglene om fritak ved uttak er ulovfestet og følger av forvaltningspraksis. Finansdepartementet ønsker å lovfeste fritaket, men vil avvente den tekniske redigeringen av merverdiavgiftsloven. Se Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.4.5.4

Forståelsen av mval § 16 første ledd nr.5, som er et fritak fra hovedregelen, er at den kun forutsetter såkalt lovmessig fradragsrett<sup>80</sup>. Betingelsen for avgiftsfritaket er at varen har vært *eid til formål* som ikke har gitt rett til fradrag. Spørsmålet er således ikke om det faktisk er foretatt fradrag for inngående avgift. Det er formålet eller varens bruk på salgstidspunktet som er avgjørende for om salget skal omfattes av fritaket<sup>81</sup>. Isolert sett vil dette kunne tale for at også uttaksreglene vil komme til anvendelse ved lovmessig fradragsrett. Uttaksreglene er som nevnt et teknisk instrument som skal sikre at det ikke skjer noen lekkasjer fra den avgiftspliktige virksomheten, og at det forbruket som uttaket muliggjør blir beskattet. I samsvar med drøftelsen om at varen må befinne seg i virksomheten, må en derfor ved uttak forutsette at inngående avgift faktisk er fratrasket. I motsatt tilfelle vil det medføre dobbelbeskatning, ettersom forbruket i tilknytning til varen allerede er avgiftsbelastet hos forbrukeren. Er ikke inngående avgift fratrasket vil ikke et uttak representere noen systembrist. Sammenhengen i regelverket taler også for å oppstille faktisk fradrag som vilkår for uttaksbeskatning<sup>82</sup>. Det vil derfor ikke være fullstendig likestilling mellom omsetning og uttak.

To illustrerende eksempler:

Dersom for eksempel en konsulentvirksomhet kjøper brukte kontormøbler fra en avgiftsunntatt kursleverandør, fakturer kursleverandøren salget uten merverdiavgift. Hvis eieren av konsulentvirksomheten senere tar ut møblene til privat bruk, skal det ikke betales uttaksavgift. Velger konsulentvirksomheten heller å selge kontormøblene, må møblene selges med merverdiavgift<sup>83</sup>.

Treningssentrene er i dag utenfor merverdiavgiftsloven. De har således ikke fradragsrett ved innkjøp av for eksempel treningsapparater. Dersom treningssentrene blir avgiftspliktige

---

<sup>80</sup> Artikkel Kildal (2008)pkt.3.1

<sup>81</sup> Merverdiavgiftshåndboken(2007)s.320

<sup>82</sup> Jf mval § 14 fjerde og femte ledd. Se arbeidsgruppens rapport (2003)s.52

<sup>83</sup> Artikkel Christiansen (2008)s.2



ved en lovendring, vil sentrene ikke ha plikt til å betale avgift ved et evt. senere uttak. Velger sentrene heller å selge apparatene skal det beregnes merverdiavgift på salget til tross for at apparatene på kjøpstidspunktet var eid til formål som ikke ga rett til fradrag<sup>84</sup>.

Dette er også i samsvar med rettstilstanden i EU. Blant annet i sak C-50/88, Heinz Kühne:

Heinz Kühne drev advokatvirksomhet. Kühne kjøpte en bruktbil av en privatperson, og skulle delvis bruke bilen i næringsvirksomheten. Kühne gjorde gjeldende at han ved anskaffelsen av bilen ikke hadde hatt rett til fullt eller delvis fradrag. Spørsmålet var hvorvidt Kühne hadde hatt *rett til* fullt eller delvis fradrag selv om han ikke hadde *oppnådd* slikt fradrag.

Domstolen tolket uttrykket ”rett til fullt eller delvis fradrag” dit hen at den avgiftspliktige *faktisk må ha oppnådd fradrag* for at uttaksreglene skal komme til anvendelse<sup>85</sup>.

Til støtte for denne fortolkningen henviste domstolen til *nøytralitetsprinsippet*. Det ville, mente domstolen, være i strid med dette prinsippet at det pålegges uttaksavgift uten at det faktisk har vært oppnådd fradrag<sup>86</sup>. Det motsatte resultat ville medføre en avgiftskumulasjon ettersom varen *allerede* har vært avgiftsbelastet hos forbrukeren.

Dommen viser at uttaksbeskatning etter EUs avgiftsdirektiv art 5, stk.6 og art 6, stk.2 litra a) er utelukket hvis den næringsdrivende ikke faktisk har oppnådd fradrag. Dermed sidestilles ikke uttaksreglene fullt ut med levering mot vederlag. Levering mot vederlag vil utgjøre en transaksjon uansett om det har vært oppnådd fradrag ved anskaffelsen av den solgte vare i henhold til avgiftsdirektivet<sup>87</sup>.

---

<sup>84</sup> Artikkel Christiansen (2008)s.3

<sup>85</sup> Jf premiss 9

<sup>86</sup> Jf premiss 10

<sup>87</sup> Ramsdahl Jensen(2004)s.245

På bakgrunn av dette må vilkåret om at den næringsdrivende "[...] har hatt *rett til fradrag* [...]" i samsvar med rettstilstanden i EU, og hensynene bak uttaksreglene forstås slik at den næringsdrivende faktisk må ha oppnådd fradrag. Likeledes kan vi si dette følger av at varen må tas ut "*fra virksomheten*"

### 3.2.1.2 Delvis fradrag?

En annen problemstilling er hvordan reglene skal tolkes når det kun er oppnådd delvis fradrag ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen. Denne problemstillingen er aktuell i de tilfellene der det drives delt virksomhet, men de fleste tvilstilfellene oppstår i relasjon til varer som består av flere delelementer, og kun noen av elementene har gitt rett til fradrag. Utgangspunktet er greit. Hvis det ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen har vært gjort forholdsmessig fradrag, vil kun den delen som har vært fradragsført føre til uttaksbeskatning<sup>88</sup>. Dette følger også av at det er kun denne delen som tas ut "*fra virksomheten*". Dette utgangspunktet reiser en del tolkningsspørsmål som jeg skal behandle i de følgende avsnitt.

#### 3.2.1.2.1 Utgifter til drift og vedlikehold

Spørsmålet her blir hvordan vilkåret om rett til fradrag slår ut hvis den avgiftspliktige ved anskaffelsen ikke har fått fradrag, men senere fradratt vedlikeholds- og løpende driftskostnader. Problemstillingen kan omformuleres til hvorvidt vilkåret "har hatt rett til fradrag ved anskaffelsen eller fremstillingen [...]"<sup>89</sup> skal tolkes slik at senere fradratte vedlikeholds- eller driftskostnader inngår i varen, og på den måten skal uttaksbeskattes. Alternativ om disse utgiftene kan sies å tas ut "*fra virksomheten*".

---

<sup>88</sup> Jf mval § 14 annet ledd.

<sup>89</sup> Jf mval § 14 annet ledd.

Problemstillingen drøftes i forarbeidene. Departementet uttaler<sup>90</sup>:

”[...] Departementet anser det imidlertid lite ønskelig at ethvert tiltak knyttet til varen, for eksempel vanlig vedlikehold av varen, skal utløse plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift dersom varen senere uttas. Det er også diskutabelt om verdien av slikt arbeid er i behold på uttakstidspunktet, og det vil uansett være vanskelig å fastsette en eventuell restverdi av tiltaket. En slik uttakspunkt bør begrenses til å omfatte påkostninger.”

EF-domstolen har tatt stilling til problemstillingen i sak C-50/88 ”Heinz Kühne”.

EF-domstolen kom til at det måtte sondres mellom varen og eventuelle utgifter til drift og vedlikehold<sup>91</sup>. Fradragsrett for utgifter til drift og vedlikehold anses ikke for å tilfredstille vilkåret om at den avgiftspliktige har oppnådd fradrag i relasjon til uttaksbestemmelsene i EUs avgiftsdirektiv. Uttaket av varen skal vurderes isolert, og fradrag for vedlikehold og driftsutgifter har ingen betydning ved denne vurderingen. Innkjøpte varer og tjenesteytelser til *bruk i driften av varen* skal altså vurderes særskilt i forhold til uttaksreglene<sup>92</sup>.

I forhold til Kühne dommen uttaler forarbeidene<sup>93</sup>:

”[...] antar departementet at dommen gir uttrykk for en hensiktsmessig avgrensning som også bør legges til grunn i norsk rett”.

Til tross for at slike situasjoner kan sies å *muliggjøre et forbruk*, må en legge til grunn at selv om den næringsdrivende har oppnådd fradrag for utgifter til drift og vedlikehold av en vare, som senere uttas, vil det ikke medføre at den næringsdrivende anses for å ha hatt *rett til fradrag* i relasjon til mval § 14 annet ledd.

---

<sup>90</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.4.5.3

<sup>91</sup> Jf premiss 13-14

<sup>92</sup> Ramsdahl Jensen(2004)s.248

<sup>93</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.4.5.3

### 3.2.1.2.2 Sammensatte varer

I forlengelsen av forrige drøftelse vil en måtte ta stilling til grensen mellom vedlikeholds- og driftskostnader og påkostninger. Vi kan se på denne problemstillingen som et spørsmål om en vare som er sammensatt av flere deler skal bedømmes som én vare eller om de enkelte delene skal ses på som selvstendige deler<sup>94</sup>. Såfremt bestanddelene skal anses som deler av en samlet vare, kan det oppstå tvil om det forhold at det er oppnådd fradrag for én bestanddel har den følge at det er oppnådd fradrag for hele varen i relasjon til mval § 14 annet ledd. Alternativt hvorvidt de enkelte delene kan sies å *tas ut fra virksomheten*.

Problemstillingen var oppe for EF-retten i de forente sakene C-322/99 og C-323/99, ”Fischer Brandenstein”. I disse sakene ble de enkelte bestanddelene sett på som én sammensatt vare. Spørsmålet ble derfor hvilke konsekvenser dette ville få når hele varen senere ble tatt ut.

Sakene omhandlet virksomheter som hadde fått utført arbeid på kjøretøyer som var kjøpt privat uten avgiftsberegning. Virksomhetene hadde i den sammenheng trukket i fra avgiften relatert til arbeidene. Fischer hadde utført omfattende karosseri og lakkeringsarbeider og Brandenstein hadde utført service, mindre reparasjoner, dekkskifte, ettermontering av en katalysator og utskiftning av frontrute. Disse utførelsene omfattet således både vare og tjenesteytelser. Domstolen måtte derfor ta stilling til hvorvidt tjenestene innkjøpt til bruk ved påkostningen var omfattet av artikkel 5, stk. 6.

Domstolen kom frem til at det kun var ”rørlige og faste gjenstande indføjet i godet” som omfattes av bestemmelsen i artikkel 5, stk. 6 i direktivet. En tjenesteytelse vil dermed kun henføres til en del av en vare hvis tjenesteytelsen er anskaffet i forbindelse med påkostningen, og tjenesteytelsen anses for å utgjøre bi-leveranse eller en aksessorisk

---

<sup>94</sup> Ramsdahl Jensen(2004)s.249

leveranse i forhold til påkostningen<sup>95</sup>. Tjenesteytelser vil altså i utgangspunktet ikke kunne anses som en påkostning/bestanddel.

Eksempelvis innebærer en lakkering av en bil både en varelevering og en tjenestelevering. Lakkeringen må samlet sett likevel innebære en tjenesteytelse. Omvendt vil et innkjøp og tilpasning av en katalysator samlet sett anses for å være en varelevering<sup>96</sup>.

Videre fremkommer det av avgjørelsen at i motsetning til tjenesteytelser skal en *etterfølgende integrering av en vare* i hovedanskaffelsen anses for å utgjøre en bestanddel i hovedanskaffelsen i relasjon til artikkel 5, stk.6. Har den integrerte delen oppnådd fradrag, må det først avgjøres hvorvidt den integrerte delen har mistet sin selvstendige karakter. Hvis dette ikke er tilfelle vil det foreligge to separate uttak som skal vurderes isolert<sup>97</sup>. Det er likevel et vilkår at verdien av den integrerte delen ikke er forbrukt på uttakstidspunktet ettersom den næringsdrivende da ikke har oppnådd *noen uberettigede fordeler* i forhold til vanlige forbrukere<sup>98</sup>. De delene som er integrert i hovedanskaffelsen må altså ha medført en verdiøkning som ikke har blitt forbrukt på uttakstidspunktet<sup>99</sup>, og det er kun verdiøkningen som er igjen på uttakstidspunktet som er gjenstand for uttaksbeskatning. Dette begrunner de med at det motsatte resultat ville stride mot *merverdiavgiftsrettens nøytralitetsprinsipp*<sup>100</sup>.

I forhold til nevnte dom uttaler forarbeidene<sup>101</sup>:

---

<sup>95</sup> Jf premiss 62-63.

<sup>96</sup> Ramsdahl Jensen(2004)s.252. Om grensedragningen mellom et tjenesteuttak og et vareuttak, såkalte blandede transaksjoner se Ramsdahl Jensen(2004)kap 4.6.

<sup>97</sup> Jf premiss 64

<sup>98</sup> Jf premiss 67.

<sup>99</sup> Jf premiss 68 og 70

<sup>100</sup> Jf premiss 76

<sup>101</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007)s.17. Se også premiss 71 i nevnte dommer

”Departementet mener det vil være hensiktsmessig med *tilsvarende avgrensninger*(min kursiv) også etter norsk rett i situasjoner hvor det ikke er gitt fradragsrett for hovedanskaffelsen som uttas. Selv om sakene nevnt over omhandler kjøretøyer, vil vurderingene også gjelde fullt ut for andre varer.”.

De vurderingstemaene som EF-domstolen legger til grunn, forutsettes i forarbeidene å også gjelde for de norske reglene. Som en sammenfatning kan vi si at for varer som er sammensatt av flere deler, og bare en eller flere av disse har vært fradragsberettiget, skal det skje en *toleddet vurdering*. Først skal det vurderes om den enkelte del utgjør en selvstendig vare. Hvis dette er tilfelle skal den enkelte del vurderes særskilt i forhold til uttaksreglene. Har denne delen oppnådd fradrag anses den for å befinne seg innenfor virksomhetssfæren, og en lekkasje vil kunne medføre uttaksbeskatning<sup>102</sup>. Utgjør derimot de enkelte delene en samlet vare, skal det vurderes om tilføyelsen har gitt hovedanskaffelsen en varig verdiøkning som ikke er forbrukt på uttakstidspunktet, og det er kun restverdien som er gjenstand som uttaksavgift<sup>103</sup>. Dette har sammenheng med at det er kun denne verdien som kan sies å lekke ut av virksomhetssfæren. Restverdien *muliggjør et forbruk* som må avgiftsbelastes. Videre har dette sammenheng med at omsetningsverdien skal legges til grunn ved uttaksberegningen<sup>104</sup>. I forarbeidene er det angitt at det av praktiske hensyn ikke bør være plikt til å beregne merverdiavgift av enhver påkostning, men bare der det er foretatt vesentlige påkostninger<sup>105</sup>. Grensedragningen er forholdsmessig og må vurderes konkret i forhold til hvert uttak.

En problemstilling som kan utledes av nevnte EF-dom er hvilken betydning uttalelsen om at tjenesteytelser ikke kan anses som påkostninger har, i forhold til de norske reglene. Denne fortolkningen vil kunne medføre at en avgiftpliktig person kan oppnå uberettigede fordeler ved å kjøpe inn en vare fra en privatperson, for deretter å kjøpe inn fradragsberettigede tjenesteytelser for å sette i stand varen. Hvis tjenesteytelsene ikke

---

<sup>102</sup> Denne delen må også ha en restverdi på uttakstidspunktet, se Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.4.5.3

<sup>103</sup> Se drøftelsene i Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.4.5.3

<sup>104</sup> Jf mval § 19

<sup>105</sup> Se Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.4.5.6.

medfører noen tilføyelser i forhold til hovedanskaffelsen skal det ikke beregnes uttaksavgift hvis varen senere tas ut. Problemstillingen er ikke drøftet i forarbeidene. En må derfor legge til grunn at reglene åpner for avgiftsmessige tilpasninger ettersom merverdiavgiftsloven, i disse tilfellene, ikke inneholder noen regler om justering av tidligere fradragført inngående avgift.

### 3.2.2 Samme type vare eller tjeneste

For at varen eller tjenesten skal tas ut ”*fra virksomheten*” er det en forutsetning for uttak at virksomheten omsetter, nytter eller produserer den aktuelle varen eller tjenesten<sup>106</sup>. Dette var også rettstilstanden i forhold til de gamle uttaksreglene. Det er derfor nødvendig å fastslå hvilke varer eller tjenester som er av samme slag som virksomheten omsetter/benytter. Videre er en lignende grensedragning av betydning i forhold til reglene om fradrag ved fellesanskaffelser, og må ses i sammenheng med disse<sup>107</sup>.

Spørsmålet blir dernest hvilke momenter eller kriterier som skal legges til grunn i denne vurderingen. Jeg har tidligere sett på begrepet næringsvirksomhet. Dette begrepet vil også være av betydning i denne sammenhengen.

Det kan derfor spørres hvorvidt de enkelte bestanddeler i en virksomhet skal vurderes særskilt. Problemstillingen er særlig aktuell ved mer tilfeldig og sporadisk omsetning utenfor det som vanligvis inngår i næringsvirksomheten. I avgiftshåndboken er det uttalt følgende<sup>108</sup>:

---

<sup>106</sup> Se bla. Kildal artikkel (2008) og arbeidsgruppens rapport (2003)pkt 4.4.1.1. Se også konklusjonen i Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.5.2.5.3

<sup>107</sup> Se om forholdet mellom uttaksreglene og reglene om fradrag i pkt. 3.3.

<sup>108</sup> Merverdiavgiftshåndboken(2007)s.79

”Etter fast praksis vil mer tilfeldig omsetning av varer og tjenester ikke utløse registrerings- og avgiftsplikt. Det ble antatt at en bank som ikke har annen omsetning enn at de fra tid til annen realiserer varer som den har pant i, i alminnelighet ikke kan sies å ha etablert en virksomhet med vareomsetning (Av 10/85 av 24.mai 1985 nr.15)”.

I kommentarutgaven uttales det følgende<sup>109</sup>:

”Begrepet næringsdrivende forutsetter omsetning av en viss varighet (jf Av 1995-7 og Merverdiavgiftshåndboken 2004 pkt 10.3.3)”.

Det vil altså, som utgangspunkt, ikke foreligge registrerings- og avgiftsplikt ved tilfeldig og sporadisk omsetning. I forhold til problemstillingen som drøftes her, blir spørsmålet hvorvidt en sporadisk eller tilfeldig omsetning av varer/tjenester utgjør en del av virksomheten på en sann måte at de aktuelle varene eller tjenestene kan sies å være en del av den avgiftspliktige virksomhetssfæren.

I den forbindelse vil en kunne trekke frem de momentene som etter fast praksis har vært lagt til grunn ved vurderingen av næringsbegrepet.

1. Om aktiviteten er av et visst omfang
2. Om aktiviteten er egnet til å gi overskudd
3. Varigheten av aktiviteten
4. Om aktiviteten drives for eiers regning og risiko

Det jeg vil få frem her er at når man har fastlått omfanget av en virksomhet basert på disse kriteriene vil man også fastslå grensene for *virksomhetssfæren*. Aktiviteter som på bakgrunn av en konkret vurdering ikke kan sies å falle inn under denne sfæren vil ikke rammes av uttaksreglene fordi de ikke tas ut ”*fra virksomheten*”.

---

<sup>109</sup> Mva kommentaren (2005)s.188



Etter at man har fastslått grensen for virksomhetssfæren blir spørsmålet dernest hvilke varer som er av *samme slag* som de som inngår i virksomheten. For varer vil grensedragningen som oftest ikke by på problemer ettersom det er enklere å identifisere det aktuelle driftsmiddelet eller omsetningsvaren.

I forhold til hva som anses som vare av samme slag vil jeg trekke frem noen momenter og eksempler fra forvaltningspraksis vedrørende investeringsavgiftsloven § 5 tredje ledd (opphevet 1.oktober 2002), merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr.5 (tidligere nr.4 annet punktum, som også er opphevet) og regler vedrørende investeringsavgiftsfritak på driftsmidler ved fabrikkmessig produksjon av varer (forskrift 81 til investeringsavgiftsloven gitt med hjemmel i Stortingets vedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer m.v.). Sakene vil kunne være *illustrerende* for vurderingen om den varen som tas ut er den samme som omsettes/benyttes i virksomheten.

Klagesak 3810 omhandler et tilfelle der hvor et datafirma drev salg med mindre datamaskiner og utleie av større og tyngre datamaskiner. De datamaskinene som ble leid ut ble ikke ansett å være samme slag som de maskinene som ble solgt i virksomheten. Det ble i den forbindelse lagt vekt på at det var tale om varer som i bransjemessig sammenheng kunne henføres til hver sine klare hovedgrupper, med forskjellige krav til markedsføring, installasjon og leveringsforbindelser for øvrig. Investeringsavgift skulle derfor beregnes av anskaffelsesprisen etter investeringsavgiftsloven § 5 første ledd (ikke av omsetningsverdien jf § 5 tredje ledd). Også i avgiftshåndboken på side 482:

”[...] Skattedirektoratet uttalte i brev av 30.september 1997 at en næringsdrivende som selger en viss type datamaskin ikke skal beregne investeringsavgift av den alminnelig omsetningsverdi av datautstyr *av enhver art(min kursiv)* som er anskaffet til bruk som driftsmiddel i virksomheten. Det ble i den sammenhengen sagt at PC’er og stormaskiner ikke kunne anses som varer av samme slag.”.

I brev av 23. juli 1975 til et fylkesskattekontor uttalte Skattedirektoratet at antikke våpen ikke kunne anses som samme slags våpen som de nye som ble solgt i virksomheten.

Dermed kunne den private våpensamlingen omsettes avgiftsfritt etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr.5 (tidligere nr.4 annet punktum)

Av avgiftsmelding nr.4/1988 fra skattedirektoratet fremgår det at salg av demontert bolig ikke ble ansett å være av samme slag som de varene entreprenøren omsatte i sin virksomhet.

Et noe nyansert syn kommer frem i Merverdiavgiftshåndboken. Der er det lagt til grunn at mat til restaurant og personalkantine er vare av samme slag, selv om matvarene til kantinen er lagt rimeligere og enklere enn de som benyttes i restauranten<sup>110</sup>.

Også for *tjenester* må man fastslå hvilke tjenester som er *av samme slag* som de som omsettes/benyttes i virksomheten. For eksempel vil ikke privat bruk av vaktmestertjenester til hagestell bli uttaksbeskattet<sup>111</sup>. Det kan likevel være noe tvil hvor skarpt denne grensen skal trekkes. Man kan for eksempel hevde at uttak av snekkertjenester fra en rørleggerbedrift ikke rammes. På den annen side dreier det seg i begge tilfelle om håndverkertjenester, som ligger nær hverandre. En rørlegger må av og til ta i en hammer. Ved ”uttak” av tjenester som ikke inngår i virksomhetssfæren vil det altså ikke medføre avgiftsplikt uansett om det er innehaveren selv eller en ansatt som utfører tjenesten. Det er derfor nødvendig å skille mellom uttak av tjenester ”fra virksomheten” og uttak av arbeidskraft (arbeidstid)<sup>112</sup>. Det vil ikke foreligge avgiftsplikt om visergutten eller yngstemann i en vanlig forretning blir bedt om (satt til) å pusse innehaverens personbil eller til å hjelpe til med hagearbeid eller lignende. Det vil heller ikke foreligge avgiftsplikt om en industribedrift under bedriftsstans på grunn av force majeure, i stedet for å gå til oppsigelse av arbeidere, setter dem til å foreta reparasjons- og vedlikeholdsarbeider på innehaverens bilpark. Utføres derimot tjenester med vedlikehold av innehaverens personbil

---

<sup>110</sup> Merverdiavgiftshåndboken(2007)s.482. Gjaldt i forhold til mval § 23 annet punktum.

<sup>111</sup> Det er derimot skattepliktig fordel. Artikkel Kildal (2008)pkt.3.2

<sup>112</sup> Refsland (1994)s.279.

av noen som er ansatt, eventuelt i egen avdeling, for å utføre slike vedlikeholdsarbeider, rammes uttak av vedlikeholdsarbeider<sup>113</sup>.

Slik jeg tolker den overnevnte praksis må det skilles mellom varer og tjenester som har klare likhetstrekk, men som ikke er av samme slag, og varer og tjenester som er av samme slag. I den sammenheng kan jeg ut i fra praksisen overfor trekke ut noen momenter som, etter min mening, kan være retningsgivende:

1. Om ytelsen i det ytre har forskjellig karakter.
2. Om den bransjemessig kan henføres til hver sine relativt klare hovedgrupper.
3. Bransjemessig sett har forskjellige krav til markedsføring.
4. Bransjemessig sett har forskjellige krav til utføres/installasjon.
5. Bransjemessig sett har forskjellige krav til leveringsbetingelser, godkjenninger og lignende.

Grensen er som nevnt vanskelig å trekke, men man er nødt til å ha uttaksreglenes karakter i tankene ved denne grensedragningen. Uttaksreglene er et teknisk instrument som skal fange opp lekkasjer fra virksomhetssfæren. Man må altså se hen til virksomhetssfæren og hva som inngår i denne, og deretter vurdere den aktuelle varen eller tjenesten opp mot dette. Varen eller tjenesten må tas ut ”*fra virksomheten*”<sup>114</sup>.

### 3.3 Uttak eller avskjæring av fradragsretten?

I forlengelsen av drøftelsene i punkt 3.2 kan det spørres hvor uttaksreglene står i forhold til reglene om fradrag ved fellesanskaffelser. Problemstillingen er aktuell, og går etter mitt skjønn inn under kjernen i uttaksreglene. Også i denne drøftelsen er det viktig å ha klart for

---

<sup>113</sup> Refsland (1994)s.279.

<sup>114</sup> Prinsippene i denne drøftelsen har særlig praktisk betydning for uttak i bygge- og anleggsbransjen ved tilfeldig og sporadisk aktivitet utenfor virksomhetssfæren. Ved anskaffelser av varer og tjenester til aktiviteter som ikke kan sies å falle inn under virksomhetssfæren, er det *fradragsreglene* og ikke *uttaksreglene* som kommer til anvendelse. Drøftelsen her må altså knyttes opp mot reglene om fradrag jf særlig § 23

seg utgangspunktet. Det er kun varer og tjenester som *tas ut* fra den *avgiftspliktige virksomheten* som er gjenstand for uttaksbeskatning.

Ved *delt* virksomhet vil det avgiftsmessige utgangspunktet være at virksomheten dels er knyttet til aktivitet *utenfor* loven, og dels til aktivitet *innefor* loven. De avgiftsmessige konsekvensene er da at det foreligger full fradragsrett for anskaffelser til den avgiftsmessige delen, og ingen fradragsrett for anskaffelser til den delen som faller utenfor loven<sup>115</sup>.

For anskaffelser til *felles bruk* for begge virksomheter forligger det *forholdsmessig fradragsrett*<sup>116</sup>. Fordelingen kan skje med grunnlag i anskaffelsens faktiske bruk, eventuelt etter omsetning innenfor loven, sett i forhold til virksomhetens samlede omsetning<sup>117</sup>.

Av mval § 23 annet punktum følger det at retten til forholdsmessig fradrag på fellesanskaffelser ikke gjelder "[...] varer og tjenester av et slag som omsettes i virksomheten, jf. § 14".<sup>118</sup> I slike tilfeller skal det gis fullt fradrag, og et eventuelt bruk i den avgiftsfrie delen av virksomheten skal føre til uttaksavgift. Problemet i forholdet mellom fradragsretten og uttaksreglene er *rekkevidden* av nevnte bestemmelse. Forvatningspraksis har i lengre tid tolket og praktisert denne bestemmelsen utvidende. Avgiftsmyndighetene har lagt til grunn at mval § 23 annet punktum gir hjemmel for å ta i fra de registrerte næringsdrivende muligheten for å allokere en vare *direkte* til den *ikke-avgiftspliktige* delen av virksomheten. Med andre ord tolker de mval § 23 annet punktum dit hen at bestemmelsen gir hjemmel for myndighetene til å *pålegge* de næringsdrivende å innlemme en vare eller tjeneste anskaffet til bruk utenfor loven, i virksomhetssfæren. Dette resulterer i en konstruert lekkasje fra virksomhetssfæren som skal uttaksberegnes når varen

---

<sup>115</sup> Jf mval § 21

<sup>116</sup> Jf mval § 23 første punktum.

<sup>117</sup> Jf forskrift 20. desember 1969 nr1 (nr18)

<sup>118</sup> For tjenester gjelder dette kun tjenester i bygge- og anleggsbransjen ved bruk *innad i den samlede virksomheten* jf mval § 23 tredje punktum jf mval § 14 tredje ledd annet punktum.

eller tjenesten senere anvendes privat eller i den ikke-avgiftspliktig delen av virksomheten<sup>119</sup>. Problemstillingen i dette avsnittet er hvorvidt denne fortolkningen er rettskildemessig holdbar. Ettersom denne praksisen medfører et inngrep i borgernes rettsfære må den ha hjemmel i loven.

Som ellers vil man her være nødt til å falle tilbake på de *alminnelige rettskildeprinsipper*. Etter en naturlig språklig forståelse av ordlyden i mval § 23 annet punktum oppstiller bestemmelsen to kumulative vilkår.

For det første må anskaffelsen gjelde;

Varer og tjenester som anskaffes *til bruk under ett* for virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV og til bruk som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift.

For det andre må;

Varen eller tjenesten som anskaffes (til bruk under ett) må være *av et slag som omsettes i virksomheten innenfor loven*.<sup>120</sup>

Av ordlyden følger det således at varer og tjenester som ikke er anskaffet til ”bruk under ett” skal følge hovedregelen i mval § 21 første ledd. Det innebærer at anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, ikke blir en del av den avgiftspliktige virksomhetssfæren.

Av forarbeidene følger det<sup>121</sup>:

---

<sup>119</sup> Formuleringen presisert av veileder

<sup>120</sup> Se drøftelsene om samme vare eller tjeneste i pkt. 3.2.2. Det kan spørres om rekkevidden av vilkåret er den samme i henhold til ”fra virksomhet” jf mval § 14 og ”av et slag som omsettes i virksomheten” jf mval § 23 annet punktum. En selvstendig drøftelse av vilkåret i forhold til mval § 23 annet punktum er av ordmessige begrensninger ikke mulig. Prinsippene i drøftelsen i forhold til mval § 14 vil være retningsgivende.

”Til § 23

Som det fremgår av merknadene til § 21 er forutsetningen for fradrag at inngående avgift er knyttet til anskaffelser som vedrører den virksomhet loven gjelder for. Omsetning som faller utenfor loven gir ikke utøveren av virksomheten fradragsrett. Nærværende paragraf har for øye at den næringsdrivende ved siden av omsetning som går inn under loven, også driver virksomhet som loven ikke gjelder for, men hvor anskaffelsen av driftsmidler m. v. skal tjene virksomheten under ett.”

Forarbeidene gir ikke grunnlag for en så utvidende fortolkning som forvaltningspraksis til nå har praktisert.

Jeg vil i den sammenheng også trekke fram en nylig avsagt Høyesterettsdom, Rt. 2008 side 1107-A ”Bowling 1”<sup>122</sup>:

”Etter min mening følger det klart av lovens system at en inngående avgift, for å kunne trekkes fra, *enten må knytte seg til den avgiftspliktige delen, eller være anskaffet under ett for den avgiftspliktige og den avgiftsfrie delen - det man kan kalle fellesutgifter* (min kursiv)- og da med en forholdsmessig del. For at fradragsrett skal bli aktuelt i vår sak, må det derfor dreie seg om slike fellesutgifter for Bowling 1s del. *Noen kategori ut over dette kan det ikke være plass for* (min kursiv). Dette er også lagt til grunn i forarbeidene til endringene i forbindelse med merverdiavgiftsreformen 2001, jf. Ot.prp.nr.2 (2000-2001) side 34 og 35, jf. også NOU 1991:30 side 31.”

Denne uttalelsen av Høyesterett er i samsvar med ordlyden. Enten må anskaffelsen knytte seg *direkte* til den avgiftspliktige delen eller så må anskaffelsen være ”*til bruk under ett*” for den avgiftspliktige og avgiftsfrie delen. Etter min mening taler denne uttalelsen for at det ikke er plass for noen egen ”*uttakskategori*”. Med andre ord at prinsippene i mval § 23 første punktum også må gjelde for mval § 23 annet punktum.

Videre uttaler Høyesterett<sup>123</sup>:

---

<sup>121</sup> Ot.prp. nr.17 (1968-1969)s.56

<sup>122</sup> Jf avsnitt 28

<sup>123</sup> Jf avsnitt 38

”Skal jeg oppsummere rettsstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. *Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.* (min kursiv) (39) [...]”

Når Høyesterett tar standpunkt til fradragsretten i relasjon til fellesanskaffelser tilsier sammenhengen i regelverket at den samme fortolkningen må legges til grunn ved uttak. I de situasjonene der en anskaffelse ikke faktisk er i bruk i begge virksomhetene, vil det ikke foreligge en fellesanskaffelse. Som en følge av dette vil det heller ikke være hjemmel for uttak. De varene eller tjenestene<sup>124</sup> er da ikke i den avgiftspliktige virksomheten, og etter ordlyden vil det da ikke være mulig å ta ut varene eller tjenestene ”*fra virksomheten*”.

I forhold til § 23 annet punktum skriver Thor Refsland følgende<sup>125</sup>:

”Merverdiavgiftsloven § 23, annet ledd bestemmer at fordeling ikke skal foretas ved kjøp av varer eller tjenester av et slag som omsettes i virksomheten. Ved slike anskaffelser skal det gjøres fullt fradrag for avgift ved kjøpet. Den næringsdrivende skal så betale merverdiavgift når han tar ut varer eller tjenester til bruk privat, eller til den delen av virksomheten som er utenfor avgiftsområdet. For sikkerhetsskyld er det gjort en henvisning – ”jf § 14” – i § 23, annet punktum som minner om at avgift ved uttak skal foretas. Men henvisningen er i og for seg unødvendig, for avgiftsplikt for slike uttak følger klart av § 14 i alle fall.”

I følge Refsland er rettsstilstanden i forhold til mval § 23 annet punktum klar. Slik jeg ser det, er det ikke hjemmel for et så bastant standpunkt. Han sier at henvisningen til mval § 14 er unødvendig ettersom avgiftsplikt for slike uttak i alle fall følger av denne bestemmelsen. Av mval § 14 er det et vilkår for uttaksavgift at varen eller tjenesten *tas ut fra virksomheten*. I samsvar med Rt. 2008 side 1107-A ”Bowling 1”, må en da forutsette at varene eller tjenestene enten er anskaffet *direkte* til den *avgiftspliktige* delen av

---

<sup>124</sup> Tjenester omfattet av unntaket jf mval § 14 tredje ledd annet punktum, jf mval § 23 tredje punktum

<sup>125</sup> Refsland (1992)s.232

virksomheten eller så må varene være til bruk *under ett* for den *avgiftspliktige og avgiftsfrie* virksomhet. Refsland har, etter min mening, ikke tilstrekkelige holdepunkter for ubetinget å anse omsetningsvaren eller tjenesten fullt ut anskaffet til den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Arbeidsgruppens rapport uttaler følgende om gjeldende rett<sup>126</sup>:

”Ved *fellesanskaffelser*(min kursiv) til delt virksomhet, kan inngående merverdiavgift trekkes fra forholdsmessig etter varens antatte bruk i den avgiftpliktige delen av virksomheten, se merverdiavgiftsloven § 23 første punktum. Det skal imidlertid ikke foretas en fordeling av inngående avgift når *fellesanskaffelsen*(min kursiv) består i vare eller tjeneste som omsettes i virksomheten [...]”.

Slik jeg tolker denne uttalelsen, forutsetter arbeidsgruppen at det er ved *fellesanskaffelser* av vare eller tjeneste som omsettes i virksomheten at mval § 23 annet punktum kommer til anvendelse. Dette er i samsvar med ordlyden slik jeg har tolket den.

Derimot uttaler de<sup>127</sup>:

”Videre bør plassering av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 23 annet punktum vurderes. Denne bestemmelsen har generell gyldighet, uavhengig av om inngående merverdiavgift skal fordeles forholdsmessig eller ikke. I realiteten representerer bestemmelsen et unntak fra § 22. [...]”

Arbeidsgruppen legger her til grunn at praksis i forhold til de tidligere reglene var i samsvar med gjeldende rett.

I forarbeidene til endringene 1.januar 2008 uttales det følgende om § 23<sup>128</sup>:

”[...] Avgiftspliktige innen bygge- og anleggsvirksomhet skal eksempelvis fortsatt fradragføre inngående merverdiavgift på *alle innkjøp* av varer og tjenester til virksomheten(min kursiv), og beregne avgift av uttak

---

<sup>126</sup> Arbeidsgruppens rapport (2003)s.6

<sup>127</sup> Arbeidsgruppens rapport (2003)s.10

<sup>128</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007)s.65



dersom det utføres byggetjenester mv. til formål utenfor loven, for eksempel til et bygg beregnet for senere salg. I slike tilfeller skal avgiftsbelastningen ikke skje gjennom en forholdsmessig avskjæring av fradragsretten etter bestemmelsens første punktum. ”

Denne uttalelsen taler for at mval § 23 annet punktum skal forstås på samme måte i forhold til de nye uttaksreglene. Derimot viser lovendringen at hensynene bak uttaksbestemmelsene har fått større gjennomslagskraft, og de er basert på prinsippene i EUs avgiftsdirektiv.

EF-retten har tatt stilling til en lignende problemstilling i sak C-291/92 ”Armbrecht”.

Dommen gjaldt hvorvidt en avgiftspliktig person (Armbrecht) kunne pålegges å innlemme en vare i sin avgiftspliktige virksomhet. Armbrecht eide en eiendom som han benyttet delvis utenfor og delvis i avgiftspliktig virksomhet. Han solgte eiendommen, men fakturerte kun avgift for den delen som var benyttet i sin avgiftspliktige virksomhet. De tyske myndighetene mente derimot at det skulle betales avgift av hele eiendommen ettersom det var umulig å dele opp eiendommen.

EF-domstolen uttalte at avgiftsdirektivet ikke inneholder noen bestemmelser som hindrer en avgiftspliktig person å *velge å ekskludere* varen fra sin avgiftspliktige virksomhet<sup>129</sup>.

Videre anfører domstolen at denne fortolkningen gir en avgiftspliktig person muligheten til å velge om han vil la en del av en vare, som benyttes til privat bruk, inngå i sin virksomhet<sup>130</sup>.

Deretter uttaler domstolen bl.a. at den avgiftspliktige i hele perioden hvor han var innehaver av den aktuelle vare, ga uttrykk for sin hensikt om å beholde en del av varen i sin private formue<sup>131</sup>. Domstolen konkluderer på dette grunnlaget at dersom en avgiftspliktig

---

<sup>129</sup> Jf. premiss 19

<sup>130</sup> Jf. premiss 20

<sup>131</sup> Jf. premiss 21

person på anskaffelsestidspunktet har *valgt* å ikke benytte en del av varen i sin avgiftspliktige virksomhet, skal det med henblikk på direktivets artikkel 17, stk. 2, kun tas hensyn til den del som ble benyttet i den avgiftspliktige delen.

Det sentrale ved dommen, slik jeg ser det, er at hvis det ved anskaffelsen av en vare eller tjeneste er klart at varen ikke skal anvendes i avgiftspliktig virksomhet, er det i samsvar med grunnleggende prinsipper i EF avgiftsdirektiv at den avgiftspliktige personen *ikke* kan *pålegges* å innlemme den aktuelle varen eller tjenesten i sin avgiftspliktige virksomhet.

Anvendt på norske regler, mener jeg disse dommene støtter oppunder min forståelse av mval § 23 jf mval § 14. Hvis det ved anskaffelsen er klart at for eksempel den aktuelle varen kun skal anvendes i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten/privat bruk, gir ikke mval § 23 annet punktum, etter min mening, hjemmel for å pålegge den næringsdrivende å innlemme varen i sin avgiftspliktige virksomhet.

Et pragmatisk synspunkt i forholdet mellom uttak og avskjæring av fradragsretten, kan være hvorvidt det allerede på anskaffelsestidspunktet kan fastslås hvorvidt den konkrete anskaffelsen skal anvendes til formål utenfor loven<sup>132</sup>.

Ved fortolkningen av uttaksreglene spiller, som nevnt, reglenes formål stor rolle. Konkurransenøytraliteten er blant annet begrunnet med å utligne det fradraget som den avgiftspliktige har oppnådd<sup>133</sup>. Ved å forutsette at den næringsdrivende anskaffer varen eller tjenesten *direkte* til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, vil den næringsdrivende ikke ha oppnådd noen uberettigede fordeler jf mval § 21. Det er den situasjon at næringsdrivende som driver delt virksomhet får et lavere kostnadsnivå som følge av deres fradragsrett som uttaksbestemmelsene skal hindre. Når da den aktuelle varen eller tjenesten ikke befinner seg innenfor den avgiftspliktige virksomhetssfæren vil ikke

---

<sup>132</sup> Se mer Flemming m.fl.(2007)s.69flg.

<sup>133</sup> Se Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt 3.

forutsetningene for fradrag være brutt. Det vil da heller ikke foreligge noen ”lekkasje” fra virksomheten. Dette er også i samsvar med de opprinnelige forarbeidene<sup>134</sup>.

Kildal uttaler i sin artikkel følgende<sup>135</sup>:

”For å oppnå nøytralitet skulle det i mange tilfelle være tilstrekkelig at tidligere fradragsført inngående avgift ble reversert. [...] De norske regler krever imidlertid, i motsetning til EU’s regler, at omsetningsverdi som avgiftsgrunnlag. Med utvidelse av avgiftsplikten til generelle tjenester, kan en slik streng regel føre til *urimelige virkninger og avgiftsmessige tilpasninger*. Dette vil igjen forstyrre den etterstrebede *nøytralitet* (min kursiv)”.

Denne uttalelsen kan tolkes dit hen at selv om vi etter norsk rett skal ta med merverdien i uttaksleddet ved uttak, bør ikke reglene tolkes så utvidende som avgiftsmyndighetene gjør i dette tilfelle. Dette vil i så fall kunne forstyrre nøytraliteten i disfavør avgiftspliktige næringsdrivende. Dette vil være tilfelle dersom en næringsdrivende pålegges å innlemme en vare eller tjeneste i virksomhetssfæren, for deretter å beskatte en konstruert lekkasje.

I samme retning har vi Dennis Ramsdahl Jensen i sin doktoravhandling som uttaler<sup>136</sup>:

”Udtagningsbeskatning er primært uttrykk for en nulstilling af den afgiftspliktige persons merværdiafgiftsretslige forhold ved udtagningen. Opgøres beskatningsgrundlaget til salgsprisen for et udtaget gode eller tjenesyndelse, stilles den afgiftspliktige person som om, han har opnået en avance ved et salg, hvilket jo ikke er tilfældet. Merværdiafgiften bliver derved en *omkostning* for virksomheden, hvilket er i strid med *neutralitetsprincippet* (min kursiv)”

Som en sammenfatning kan vi si at reglene om uttak forutsetter at en vare eller tjeneste ”tas ut fra virksomheten”. Sett i sammenheng med *ordlyden* i mval § 23 annet punktum jf første punktum, forutsetter dette at varen eller tjenesten er anskaffet *direkte* til den avgiftspliktige

---

<sup>134</sup> Ot.prp.nr.17 (1968-1969)s.53

<sup>135</sup> Kildal artikkel (2002)pkt.2.1

<sup>136</sup> Ramsdahl Jensen(2004)s.223.

delen av virksomheten, eller anskaffet *til bruk under ett* for den avgiftspliktige– og avgiftsunntatte virksomheten. *Nøytralitetshensynet* taler ikke for en så utvidende fortolkning av reglene som avgiftsmyndighetene til nå har lagt til grunn. Ved å beholde varene eller tjenestene utenfor den avgiftspliktige virksomheten vil dette medføre at forbruket blir beskattet allerede ved *anskaffelsen* ettersom den inngående avgiften ikke blir fratrukket. Det vil derfor heller ikke skje noen systembrist. En tolkning i samsvar med prinsippene fastlagt i forhold til mval § 23 første punktum vil også forenkle praktiseringen av mval § 23 annet punktum<sup>137</sup>. At hensynet til *proveny* taler for en tolkning i samsvar med gjeldende praksis, er etter min mening ikke tilstrekkelig. Som jeg nevnte innledningsvis gjelder legalitetsprinsippet også på avgiftsområdet. Selv om forvaltningspraksis får delvis støtte i juridisk teori, og i forarbeidene til endringsloven 1.januar 2008, mener jeg at det kan stilles spørsmålsteget ved praksisen ut ifra en tolkning basert på alminnelig rettskildeprinsipper.

### 3.4 Transaksjonskravet – ”Tar ut”

Et sentralt vilkår i uttaksreglene er at varen eller tjenesten ”tas ut” av den registreringspliktige virksomheten. En naturlig språklig forståelse av ”tar ut” tyder på at det må skje en utadrettet transaksjon fra den avgiftspliktige virksomheten. Dette er i samsvar med forståelsen i EU hvor uttakstransaksjonen betegnes som ”vederlagsfrie leveranser” eller ”vederlagsfrie transaksjoner”<sup>138</sup>. Videre må transaksjonskravet ses i sammenheng med vilkårene ”til bruk privat”, ”til formål utenfor loven” og ”til formål utenfor den samlede virksomhet” som er subjektet på mottakersiden. Dette utgangspunktet må ses i lys av det systemtekniske formålet med uttaksreglene. De skal sørge for at alt innenlands forbruk blir beskattet. Bestemmelsen skal fange opp de transaksjoner som ikke faller inn under omsetning<sup>139</sup>, og det er forbruket som uttaket muliggjør som skal beskattes. Motivet for

---

<sup>137</sup> Se pkt 1.3.4. At merverdiavgiftsretten har enkle regler er et mål i seg selv.

<sup>138</sup> Ramsdahl Jensen(2004)s.215

<sup>139</sup> Eller innførsel

transaksjonen er uten betydning<sup>140</sup>. Som jeg allerede har sett på er uttaksreglene noe forskjellig i relasjon til varer og til tjenester. I det følgende vil jeg derfor først se på kravet til ”tar ut” i relasjon til varer og deretter til tjenester.

### 3.4.1 Vare - Til bruk privat eller til formål utenfor loven

En nærmere avgrensning av hva som er uttak til ”bruk privat”, er for varer, ikke viktig ved siden av det generelle tillegget ”til formål utenfor loven”<sup>141</sup>. Endringslov av 8.juni 1973 nr.42 som innførte denne generelle formuleringen uttalte at dette var for å fastslå plikt til å betale merverdiavgift for ”ethvert uttak av varer [og tjenester] til bruk utenfor den registreringspliktige virksomhet”<sup>142</sup>. Dette vilkåret vil også dekke uttak til privat bruk, samt til ethvert annet formål som er virksomheten uvedkommende, herunder til virksomhet som er unntatt jf mval §§ 5, 5a og 5b. Det utløses derfor ikke uttaksavgift når varen overføres til virksomhet som er nullsatset etter §§ 16 og 17. Disse er som nevnt innenfor loven. Transaksjonskravet i mval § 14 første ledd må ses i sammenheng med mval § 14 fjerde ledd, som etter *lex specialis* prinsippet må sies å gå foran mval § 14 første ledd.

I utgangspunktet vil man tro at innholdet i kravet om at varen *tas ut av* virksomheten ikke er vanskelig. Men både Høyesteretts praksis om lovens tidligere bestemmelser og lovendringen gjør at vilkåret er uklart.

Etter lovendringen 1.januar 2008 skilles det mellom driftsmidler og betydelige driftsmidler/kapitalvarer<sup>143</sup>. Uttak av betydelige kapitalvarer fra avgiftspliktig del til avgiftsunntatt del av virksomheten utløser ikke lenger plikt til å beregne og betale

---

<sup>140</sup> Mva kommentaren (2005)s.252

<sup>141</sup> Mva kommentaren (2005)s.263

<sup>142</sup> Jf. Ot.prp.nr.32 (1972-1973)s.11

<sup>143</sup> Jf mval § 26 c

uttaksavgift, men plikt til å justere inngående avgift<sup>144</sup>. Ved uttak til bruk privat eller til formål utenfor den samlede virksomhet vil imidlertid uttaksreglene gå foran justeringsreglene<sup>145</sup>.

#### 3.4.1.1 Endret faktisk bruk

I henhold til reglene om vareuttak kan det stilles spørsmål om hvorvidt varens faktiske bruk må endres for at transaksjonskravet skal være oppfylt.

I Rt.2003 side 1233 ”Actif” tok Høyesterett stilling til uttaksbegrepet i mval § 14 første ledd. Dommen gjaldt hvorvidt etablering av en fellesregistrering vil kunne utløse uttaksavgift. Den ble avsagt under dissens, men førstvoterende som fikk støtte av flertallet uttalte<sup>146</sup>:

”(31) Problemet i denne saken er i første rekke om vi står overfor et uttak i lovens forstand. Ankende part har med styrke fremholdt at for å oppfylle lovens krav om at den avgiftspliktige ”tar ut” en vare, må den faktiske bruk ha endret karakter. (32) Jeg kan ikke være enig i dette. *Formålet med uttaksreglene er å sikre at alt innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester avgiftsbelegges*(min kursiv), ikke bare bruk som knyttes til omsetning og innførsel. [...] Dersom uttaksreglene tenkes borte, ville det åpne for tilpasninger for å unngå avgift på visse typer forbruk. (33) Etter min mening følger det av dette hensynet at *det sentrale ikke er om varen fysisk tas ut av avgiftspliktig virksomhet, men om den avgiftspliktige næringsdrivende selv kan sørge for at en vare endrer avgiftsmessig status fra avgiftsplikt til avgiftsfri*.(min kursiv)”

Det Høyesterett vurderer er hvorvidt det foreligger et uttak i lovens forstand, selv om den faktiske bruk ikke har endret karakter. I vurderingen vektlegger førstvoterende at ”formålet med uttaksregelen er å sikre at alt innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester avgiftsbelegges, ikke bare det forbruk som knyttes til omsetning og innførsel.”

---

<sup>144</sup> Jf mval § 26 d første ledd første punktum.

<sup>145</sup> Se om forholdet mellom uttaksreglene og justeringsreglene i Ot.prp.nr.59 (2006-2007)s.54-55

<sup>146</sup> Jf avsnitt 31

Ut fra det hensyn at uttaksregelen skal sikre at ”alt forbruk” avgiftsbelegges, og med fokus på at det ikke skal åpnes for ”tilpasninger for å unngå avgift på visse typer forbruk”, følger det etter førstvoterendes mening, ”at det sentrale ikke er om varen fysisk tas ut av avgiftspliktig virksomhet”, men om ”den avgiftspliktige selv kan sørge for at en vare endrer avgiftsmessig status fra avgiftsplikt til avgiftsfrihet”.

Førstvoterende mener tydeligvis at etablering av en fellesregistrering innebærer at man har anvendt en tilpasningsmulighet slik at et mulig forbruk ikke blir avgiftsbelastet. Fra juridisk litteratur finner førstvoterende støtte fra en artikkel av Thor Refsland; ”Det oppstår heller ingen direkte avgiftsplikt ved at et selskap går inn i en fellesregistrering. Men selve fellesregistreringen kan medføre en endring i driften som får avgiftsmessige følger”. Førstvoterende mener at *andre setning* i sitatet gir holdepunkter for at uttaksreglene også kommer til anvendelse i lignende tilfeller, selv om det ikke skjer en driftsomlegging<sup>147</sup>.

Etter annenvoterendes mening fremgår Refslands oppfatning her av den *første setningen* i sitatet. En rettslig handling som gjelder avgiftsstatusen til virksomheten ligger etter annenvoterendes oppfatning utenfor hva *forarbeidene* karakteriserer som uttak i henholdsvis Ot.prp. 17 (1968-69) og Ot.prp. 32 (1972-73)<sup>148</sup>.

Videre uttaler førstvoterende at det må skilles mellom de situasjonene der avgiftsstatusen endres som en følge av lovendring og der hvor den avgiftspliktige selv har herredømme over innføringen av avgiftsfriheten<sup>149</sup>:

Det sentrale ved dommen er at Høyesterett går langt i sin tolkning av transaksjonsvilkåret om at varen må *tas ut av* virksomheten. Ordlyden taler som nevnt for at det må skje en faktisk utadrettet transaksjon/lekkasje fra den avgiftspliktige virksomhetssfæren. Det

---

<sup>147</sup> Se avsnitt 33 flg. Se også artikkel Bryne(2003)

<sup>148</sup> Se avsnitt 50 flg.

<sup>149</sup> Se avsnitt 35

samme følger av betegnelsen i EU-retten. Høyesterett mener derimot at det avgjørende er hvorvidt den avgiftspliktige kan sørge for å *endre den avgiftsmessige statusen*.

Forvaltningspraksis har lagt til grunn at det ikke utløser uttaksavgift at en virksomhet slettes som følge av at omsetningen faller under minste beløpsgrense, under forutsetning at virksomheten fortsetter<sup>150</sup>. I et slikt tilfelle vil det ikke muliggjøres noe forbruk, og praksisen er ikke i strid med tolkningen av transaksjonskravet i Rt.2003 side 1233 ”Actif”. Hvis derimot slettingen er en følge av at virksomheten opphører, skal det beregnes uttaksavgift<sup>151</sup>. Driftsmidlene tas ut fra virksomheten, og det muliggjøres et forbruk som må avgiftsbelastes.

I samsvar med alminnelig rettskildelære er vekten av denne høyesterettsdommen stor. For betydelige kapitalvarer skal det nå skje en justering av fradragsført avgift. For andre varer vil dommen fortsatt være av betydning. Det kan derfor ikke oppstilles et vilkår om at varens faktiske bruk må endres for at transaksjonskravet i mval § 14 første ledd skal være oppfylt.

Dommen har vært gjenstand for kritikk i juridisk litteratur. Som jeg har vært inne på er uttaksreglens tekniske karakter at de skal hindre lekkasjer fra virksomhetssfæren. Sett i sammenheng med at reglene nå er i bedre harmoni med prinsippene bak uttaksreglene, og i bedre samsvar med EU retten, mener jeg det er forsvarlig å anta at den rettskildemessige vekten av dommen er noe redusert.

#### 3.4.1.2 Forholdsmessig uttak?

I forlengelsen av forrige drøftelse kan det spørres om transaksjonskravet slik det er tolket i Rt.2003 side 1233 ”Actif” har den følge at en *bruksendring* innebærer uttaksplikt.

---

<sup>150</sup> Merverdiavgiftshåndboken(2007)s.266

<sup>151</sup> Klagesak nr. 4474A



Problemstillingen kan omformuleres til hvorvidt vilkåret ”tar ut vare [...] til andre formål utenfor loven” omfatter en *delvis* bruksendring av driftsmidler som ikke omfattes av justeringsreglene.

I forarbeidene uttales det i forhold til justeringsreglene<sup>152</sup>:

”Som nevnt inneholder merverdiavgiftsloven i dag *ingen generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift* (min kursiv) for kapitalvarer når forutsetningene for fradraget endres etter anskaffelsen. Tilbakeføringsregelen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd gjelder bare fast eiendom og ikke andre større driftsmidler (kapitalvarer)”.

Og videre:

”[...] En avgiftspliktig virksomhet som for eksempel anskaffer en maskin til felles bruk i delt virksomhet, evt også privat, kan i dag fradragsføre inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av maskinen etter dennes antatte bruk i den avgiftspliktige virksomheten. *Det kan tenkes at dette er 50 prosent [...]. Dersom virksomheten etter en stund, for eksempel etter et par måneder, endrer bruken av maskinen slik at den nå brukes kun 10 prosent i den avgiftspliktige virksomheten og 90 prosent privat, vil dette etter dagens regler kunne skje uten avgiftskonsekvenser*”.(min kursiv)

Slik jeg tolker disse uttalelsene forelå det ingen hjemmel for å uttaksbeskatte bruksendringer. For fast eiendom skulle det skje en tilbakeføring av tidligere fradragsført inngående avgift<sup>153</sup>. Etter innføringen av justeringsreglene er rettstilstanden endret i forhold til kapitalvarer som omfattes av reglene. Dette taler for at uttaksreglene ikke hjemler avgiftsbelastning ved bruksendringer av andre driftsmidler.

I forhold til problemstillingen er det hensiktsmessig å skille mellom ulike typer bruksendringer. Hvis det for eksempel til en delt virksomhet kjøpes inn et driftsmiddel til bruk i den avgiftspliktige delen vil det foreligge full fradragsrett. Hvis driftsmiddelet etter

---

<sup>152</sup> Ot.prp.nr59 (2006/2007)s.48-49

<sup>153</sup> Jf mval § 21 tredje ledd

en stund tas i regulær bruk i den avgiftsunntatte delen vil det foreligge uttak. Driftsmiddelet tas her ut av virksomhetssfæren til bruk utenfor loven. En slik bruksendring må sies å være en transaksjon i samsvar med fortolkningen foretatt av Høyesterett i Rt.2003 side 1233 ”Actif”. Forbruket som bruksendringen muliggjør må derfor beskattes. Den videre behandlingen vil derfor ikke relatere seg til denne typen bruksendring.

Hvis driftsmiddelet fortsatt også brukes i den avgiftspliktige delen blir det mer komplisert. Refsland mener det her skal betales en *forholdsmessig uttaksavgift* basert på prinsippet for fordeling i mval § 23<sup>154</sup>. I et slikt tilfelle hvor driftsmiddelet er anskaffet direkte til den avgiftspliktige delen mener han det ikke bare foreligger en forskyvning av bruken. Dette begrunner han med at det ikke er tale om en fellesanskaffelse. Slik jeg tolker dette mener han at siden hele driftsmiddelet befinner seg innenfor virksomhetssfæren vil enhver lekkasje medføre uttaksavgift.

I forlengelsen av dette, blir spørsmålet hvordan situasjonen blir ved bruksendringer av fellesanskaffede varer. Jeg mener da at Refslands uttalelse må tolkes dit hen at i slike tilfeller vil det ikke bli snakk om uttaksavgift. Det vil her bare foreligge en forskyvning av bruken i avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig del av virksomheten.

Forskjellen mellom bruksendringer ved fellesanskaffelser og ved direkte innkjøp til avgiftspliktig virksomhet, er at i førstnevnte tilfelle vil deler av driftsmiddelet allerede være utenfor virksomhetssfæren. Det avgjørende i begge tilfellene er likevel hvorvidt transaksjonskravet ”tar ut vare [...] til andre formål utenfor loven” omfatter de nevnte bruksendringene.

Hvis slike bruksendringer ikke omfattes av uttaksreglene vil dette kunne medføre avgiftsmessige tilpasninger. Ved bruksendringer til større andel i avgiftsunntatt del av virksomheten vil dette medføre at forutsetningene for fradrag brytes. Det skjer en lekkasje

---

<sup>154</sup> Refsland (2007)s.189-190

fra den avgiftspliktige virksomhetssfæren. De grunnleggende prinsippene taler således for at slike transaksjoner omfattes. Problemet er at disse prinsippene ikke i seg selv er tilstrekkelig for å pålegge avgift. Hjemmelen må ha forankring i lov eller forskrift.

For bruksendringer av driftsmidler som er fellesanskaffet mener jeg det ikke foreligger hjemmel for uttak. Som det fremkom av forarbeidene var lovgiver klar over at regelverket ikke ga hjemmel for uttaksavgift ved en slik bruksendring. Transaksjonskravet er ikke endret i de nye reglene. Uttalelsen til Refsland støtter også denne tolkningen.

For andre bruksendringer mener Refsland at hjemmel kan utledes av fordelingsprinsippet i mval § 23. Jeg stiller meg tvilende til hans standpunkt. Det er likevel lettere å se en bruksendring som en transaksjon når hele varen først befinner seg i den avgiftspliktige sfæren. Selv om likheten til vanlige uttak her er stor, mener jeg at sammenhengen i regelverket tilsier at slike bruksendringer heller ikke kan anses for å tilfredsstille transaksjonskravet i mval § 14 første ledd. En differensiering her ville medføre et komplisert regelverk som lett vil være gjenstand for avgiftstilpasninger. Av symmetrihensyn må man legge til grunn at en bruksendring heller ikke gir rett til noen tilbakegående avgiftsoppgjør<sup>155</sup>.

Man må derfor, til tross for den strenge fortolkningen av transaksjonskravet i Rt.2003 side 1233 ”Actif”, legge til grunn at uttaksreglene ikke gir hjemmel for forholdsmessig uttak ved bruksendringer.

### 3.4.2 Tjenester – til bruk privat eller til formål utenfor den samlede virksomhet

I forhold til tjenester oppstår det en rekke spørsmål i relasjon til uttaksreglene. Etter lovendringen 1.januar 2008 representerer uttaksreglene noen nytt. Det er ikke knyttet betingelser til fradragsrett for anskaffelser av innsatsfaktorer til de utførte tjenestene.

---

<sup>155</sup> Se Mva kommentaren (2005)s.267

Fortsatt er det en forutsetning at tjenestene som uttas er av et slag som omsettes/benyttes i virksomheten<sup>156</sup>. Den viktigste nyheten er at uttaksplikten kun rammer uttak til privat bruk eller *til formål utenfor den samlede virksomhet*. Uttak av tjenester til formål i ikke-avgiftspliktig del av virksomheten medfører derfor ikke lenger en plikt til å beregne uttakssavgift<sup>157</sup>.

Som ved varer, kan det spørres hvorvidt ”til bruk privat” eller ”til formål utenfor den samlede virksomhet” også innebærer en hjemmelsoverlapping. Slik jeg tolker ordlyden, er meningen med vilkåret ”til formål utenfor den samlede virksomhet” å markere at *ethvert uttak til formål som er den samlede virksomhet uvedkommende* skal avgiftsbelegges<sup>158</sup>. Det er avgrensningen i forhold til bruk av tjenester innad i den samlede virksomhet som markeres. Det sentrale er at uttaksreglene skal favne vidt, slik at alle uttak som muliggjør et forbruk skal beskattes. Jeg mener derfor at vilkårene om at tjenesten må tas ut til ”bruk privat” eller ”til formål utenfor den samlede virksomhet” er overlappende i den forstand at formål utenfor den samlede virksomhet også vil omfatte tjenester tatt ut til bruk privat<sup>159</sup>.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med mval § 14 fjerde ledd. Denne bestemmelsen ramser opp visse vare- og tjenestetransaksjoner som skal likestilles med uttak, og går foran reglene i mval § 14 tredje ledd<sup>160</sup>. Bestemmelsen forenkler praktiseringen av reglene om tjenesteuttak ettersom transaksjonene i mval § 14 fjerde ledd i mange tilfeller vil kunne sies å være til formål som er den *samlede virksomhetens vedkommende*. Ved siden av disse transaksjonene mener jeg det er grensedragningen ved uttak til *privat* bruk som i realiteten

---

<sup>156</sup> Se drøftelsene pkt. 3.2

<sup>157</sup> Denne endringen gjelder ikke bygge- og anleggstjenester. Se om dette unntaket i pkt.5

<sup>158</sup> Se Ot.prp.nr.59 (2006-2007)s.65.

<sup>159</sup> Som en følge av dette mener jeg at vilkåret om at tjenesten må tas ut av ”virksomheten” også kan innfortolkes ved uttak til privat bruk, jf pkt. 2.1

<sup>160</sup> Jf mval § 14 tredje ledd annet punktum.

vil by på problemer. Noe av den samme oppfatningen mener jeg vi kan utlede av drøftelsene i innstillingen fra Finansdepartementet<sup>161</sup>.

#### 3.4.2.1 Uttak av tjenester eller arbeid utført i privat regi?

Det skal betales merverdiavgift ved uttak av tjenester til privat bruk. Dette innebærer for eksempel at en registreringspliktig rørleggervirksomhet skal betale merverdiavgift hvis eieren eller en ansatt utfører rørleggertjenester på eierens privatbolig. Det er lagt til grunn i praksis at det ikke spiller noen rolle om arbeidet utføres i fritiden<sup>162</sup>.

Det vil i prinsippet foreligge en nøytralitetsbrist når personer som ikke har fradragsrett, hovedsakelig forbrukere, selv kan produsere varer eller tjenester i stedet for å kjøpe dem. Merverdien på det forbrukeren selv produserer, blir ikke avgiftsbelagt<sup>163</sup>. Det er likevel ikke mulig eller ønskelig å eliminere denne nøytralitetsbristen. En slik avgiftsbelegging ville heller aldri få politisk gjennomslag. Avgiftsberegning av disse verdiene må begrenses til de tilfeller der arbeidet klart er en *del av en avgiftspliktig virksomhet*. Hvis tjenesten som tas ut privat, er utført i privat regi, ligger det i sakens natur at det ikke foreligger uttak fra den avgiftspliktige virksomheten<sup>164</sup>. Med andre ord må man skille *privatsfæren* og *virksomhetssfæren*. Kun de tjenester som tas ut av virksomhetssfæren kan være gjenstand for uttaksbeskatning.

I brev av 14. mai 2002 til skattedirektoratet ga departementet en generell uttalelse om blant annet tjenester til private formål:

”[...] Det må ligge innebygd en forutsetning om at tjenesten skal ha tilstrekkelig tilknytning til næringen for at det skal oppstå uttak. Departementet er for eksempel av den oppfatningen at det ikke skal beregnes

---

<sup>161</sup> Inst. O.nr.94 (2006.2007)s.22.

<sup>162</sup> Dom Oslo byrett av 15.sept 1978.

<sup>163</sup> Alhager m.fl (2007)s.26

<sup>164</sup> Melz (1990)s.187

uttaksmerverdiavgift når håndverkmesteren på linje med folk flest bruker sin fritid til å vedlikeholde sitt eget bolighus[...] For at det skal bli snakk om uttak, må det forutsettes at ferdighetsutnyttelsen ikke kunne skjedd omtrent like godt om personen ikke hadde drevet næring på grunnlag av ferdigheten.”

Uttaksbestemmelsenes formål er blant annet å hindre at avgiftspliktige personer oppnår uberettigede fordeler som følge av deres fradragsrett, slik at forbruket ikke blir avgiftsbelastet. Dette kan tale for at det avgjørende må være hvorvidt det, ved tjenesteytelsen, har vært brukt varer eller tjenester som har gitt fradrag. Derimot er det som nevnt ikke noe vilkår om fradragsrett for å avgiftsbelegge uttak av tjenester.

Kan det derimot konstateres at virksomhetens driftsmidler har vært anvendt i forbindelse med tjenesteutførelsen, er dette et moment for at den er utført i regi av den avgiftspliktige virksomheten. Spesielt gjelder dette hvis driftsmiddelet som anvendes krever spesiell kunnskap. I så fall må en kunne si at den private bruken forutsetter en ferdighetsutnyttelse utover det en vanlig person besitter, og det vil derfor foreligge et uttak.

Hvis for eksempel en mekaniker utfører et oljeskift på sin egen bil hjemme hos seg selv, og kun benytter sitt eget verktøy, er det ikke noen forhold som umiddelbart taler for at tjenesten er utført i regi av virksomheten. Dette vil således tale for at oljeskiftet er utført i privat regi. Mekanikeren må få beholde sin private sfære. Derimot vil hans kunnskaper, i hvert fall delvis, være opparbeidet gjennom hans egenskap som en avgiftspliktig person. Han kan derfor ha oppnådd sine kunnskaper gjennom deltagelse på kurs og lignende som kan ha gitt rett til fradrag<sup>165</sup>. Dette kan tale for at reparasjonen anses for å være utført i regi av virksomheten. For at det skal foreligge uttak, forutsetter departementet at det kreves en viss bruk av spesialkompetanse. Det må foreligge en tilstrekkelig tilknytning mellom det utførte arbeidet og hans egenskap som en avgiftspliktig person. I den grensdragningen må man ta utgangspunkt i hva en normalt hent person vil kunne gjøre. Arbeid som vanligvis inngår i privatsfæren kan ikke uttaksbeskattes. At mekanikeren i eksemplet foran muligens har oppnådd deler av sine kunnskaper gjennom fradragsberettigede kurs og lignende kan ikke

---

<sup>165</sup> Se Ramsdahl Jensen(2004)s.227

være avgjørende. Et annet resultat ville medført en komplisert og uforutsigbar rettstilling. En baker må for eksempel få lov til å bake sitt eget brød hjemme.

#### 3.4.2.2 Midlertidig bruk av virksomhetens driftsmidler

Som jeg var inne på i punkt 3.4.2.1 skal det ikke beregnes uttaksavgift ved arbeid utført i privat regi. Dette må også gjelde selv om det anvendes driftsmidler, forutsatt at dette ikke krever spesialferdigheter. Derimot kan det spørres om den midlertidige bruken av driftsmiddelet *isolert sett* fører til uttaksavgift. Som nevnt er uttaksreglenes formål og begrunnelse av stor betydning. Dette kom tydelig frem i Rt.2003 side 1233 ”Actif”. Disse hensynene gjør seg også gjeldende ved midlertidig bruk av driftsmidler.

Med midlertidig bruk menes alt fra kortvarig til en langvarig bruk så lenge driftsmiddelet fortsatt inngår i den registreringspliktige virksomhetens aktiva eller den samlede virksomhets aktiva<sup>166</sup>. Det avgjørende må altså være hvorvidt eiendomsretten ligger hos virksomheten<sup>167</sup>. Ved midlertidig bruk vil den næringsdrivende eller dennes ansatte få en uberettiget fordel i forhold til andre forbrukere. De driftsmidlene eller omsetningsvarene som blir benyttet er ikke blitt avgiftsbelagt ved at virksomheten har fradratt den inngående avgiften ved anskaffelsen. Hvis da den midlertidige bruken ikke blir uttaksbeskattet vil nøytraliteten brytes. Det skjer en lekkasje fra virksomhetssfæren. De grunnleggende prinsippene som ligger til grunn i merverdiavgiftssystemet taler for at slik bruk beskattes. Dette er også rettstilstanden i EU<sup>168</sup>. Hvis den registreringspliktige næringsdrivende driver med utleievirksomhet vil en midlertidig bruk av driftsmidler bli ansett for å være et uttak. Den midlertidige bruken vil her være den samme tjenesten som omsettes i virksomheten, og det følger således av mval § 14 tredje ledd at *utleietjenesten* ”tas ut” av virksomheten.

---

<sup>166</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.5.2.5.2

<sup>167</sup> Denne drøftelsen må også ses i sammenheng med min vurdering av forholdsmessig uttak ved bruksendringer av driftsmidler. Se pkt.3.4.1.2.

<sup>168</sup> Arbeidsgruppens rapport (2003)pkt.3.2.3 jf artikkel 6 stk 2 a) i avgiftsdirektivet.

Det er en forutsetning at de(t) driftsmidlene som leies ut er av *samme slag* som de som benyttes midlertidig jf vilkåret om at tjenesten må tas ut ”fra virksomheten”<sup>169</sup>.

Problemstillingen blir således hvorvidt en midlertidig bruk av et driftsmiddel er å ta ut tjeneste fra virksomheten, forutsatt at virksomheten ikke driver utleievirksomhet av de aktuelle driftsmidlene.

En naturlig språklig forståelse av ordlyden i mval § 14 ”tar ut”, gir holdepunkter for å hjemle uttak av slik midlertidig bruk. Høyesteretts fortolkning av transaksjonskravet i relasjon til varer taler også for at slik bruk omfattes av uttaksreglene. Forarbeidene drøfter problemstillingen og uttaler følgende<sup>170</sup>:

”Begrunnelsen for uttaksregelverket, å sikre lik beskatning av forbruk uavhengig av hvordan forbruket er kommet i stand, herunder å nøytralisere fradragsretten, gjør seg imidlertid gjeldende også når den næringsdrivende, dennes ansatte mv. benytter driftsmidler og omsetningsvarer som virksomheten har hatt fradragsrett for, privat eller til andre formål utenfor loven”.

Også forarbeidene trekker frem at hensynene og den systemtekniske funksjonen til uttaksreglene taler for at midlertidig bruk av driftsmidler blir uttaksbeskattet. Som en følge av dette foreslo arbeidsgruppen i sin rapport at midlertidig bruk av driftsmidler skulle avgiftsbelegges<sup>171</sup>. Men forarbeidene uttaler videre<sup>172</sup>:

”Departementet er enig at systemgrunner tilsier at slik bruk av driftsmidler bør utløse merverdiavgiftsplikt. Departementet har allikevel kommet til at det ikke bør forslås en slik bestemmelse nå”.

Forvaltningspraksis legger også til grunn at det ikke skal beregnes uttaksavgift når en virksomhet låner ut driftsmidler eller omsetningsvarer til sine ansatte. Begrunnelsen for

---

<sup>169</sup> Se pkt.3.2.2

<sup>170</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.5.2.5.2

<sup>171</sup> Arbeidsgruppens rapport (2003)s.51

<sup>172</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.5.2.5.2



standpunktet er at det vil føre til administrative byrder for de avgiftspliktige, og problemer i forhold til vilkåret om fradragsrett<sup>173</sup>.

Man må altså legge til grunn at transaksjonskravet ”tar ut tjeneste til bruk privat eller til formål utenfor den samlede virksomheten” ikke hjemler avgiftsberegning av midlertidig bruk.

#### **4 Uttak av tjenester – unntak for byggebransjen**

Som nevnt er den viktigste nyheten at uttaksplikten for tjenester kun rammer uttak til privat bruk eller til *formål utenfor den samlede virksomhet*, jf mval § 14 tredje ledd. Det skal således ikke betales uttaksavgift når en avgiftspliktig næringsdrivende tar ut en tjeneste til en ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. Grunnen til endringen var at de tidligere reglene, som uttaksbeskattet uttak til formål utenfor loven, ga opphav til økonomiske og organisatoriske tilpasninger som virket begrensende i forhold til å oppnå en optimal utnyttelse av en virksomhets produksjonskapasitet, og en samfunnsøkonomisk effektiv utnyttelse av ressursene<sup>174</sup>. Som en følge av dette ga Finansdepartementet i 2001 et generelt unntak fra plikten til å betale uttaksavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av virksomhet når den eksterne omsetningen ikke var større enn 20 prosent av den totale likeartede tjenesteproduksjonen. Forutsetningen var at det ikke ble gjort fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Departementet anså ikke denne midlertidige løsningen som tilfredsstillende. I tillegg var de tidligere reglene ikke i samsvar med regelverket i EU.

---

<sup>173</sup> Se Ot.prp.nr59 (2006-2007)s.24. Det er altså retts tekniske hensyn som blir avgjørende.

<sup>174</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.5.3.5

I forhold til bygge- og anleggsbransjen uttaler arbeidsgruppen i sin rapport<sup>175</sup>:

”Forslaget om å fjerne plikten til å betale merverdiavgift ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten vil ikke gjelde for bygge- og anleggstjenester[...].”

Etter at de nye uttaksreglene trådte i kraft, og det tidligere fritaket fra uttaksreglene ble opphevet, er reglene endret for *entreprenører* som ved egenproduksjon oppfører eiendom. For denne bransjen er uttaksreglene nå *utvidet*. Når det gjelder næringsbygg, må uttaksreglene ses i sammenheng med de nye justeringsreglene for eiendomsbransjen<sup>176</sup>. I tillegg vil det ved oppføring av næringsbygg som er frivillig registrert ikke oppstå uttaksavgift.

Dersom en *alminnelig næringsdrivende* ønsker å oppføre et bygg for egen regning og risiko, kan dette gjennomføres enten ved å *anskaffe* alle byggetjenestene fra andre, eller ved selv og egne ansatte å *utføre* bygningsmessige arbeider, helt eller delvis<sup>177</sup>. De avgiftsmessige konsekvensene er avhengig av bruken av bygget. I førstnevnte tilfelle, ved *kjøp* av tjenester, pådrar byggherren seg kun ordinær inngående avgift på anskaffelsene. Denne inngående avgift er fradragsberettiget dersom bygget brukes i avgiftspliktig virksomhet<sup>178</sup>.

I tilfellet ved *egenproduksjon*, blir forholdet mer komplisert. Skal bygget brukes i avgiftspliktig virksomhet, gis det fradrag for inngående avgift på vanlig måte på de varer og tjenester som anskaffes fra andre. Uttaksavgift påløper ikke. Varene eller tjenestene tas her ikke ut til andre formål utenfor loven.

---

<sup>175</sup> Arbeidsgruppens rapport (2003)s.71-72. Departementet tiltrådte jf Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.5.4.5

<sup>176</sup> Jf mval § 26b

<sup>177</sup> Artikkel Kildal(2008)s.77

<sup>178</sup> Jf mval § 21. Se artikkel Kildal(2008)s.77

Skal bygget brukes utenfor loven skal det betales uttaksmerverdiavgift etter mval § 14 første ledd og tredje ledd annet punktum. Det forutsetter imidlertid at byggherren selv utfører og omsetter bygningsmessige arbeider av et omfang som innebærer næringsvirksomhet, jf mval § 10 første ledd<sup>179</sup>.

Av mval § 14 tredje ledd annet punktum følger det at det skal betales avgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut tjeneste som gjelder ”oppføring, oppussing, modernisering mv av bygg eller anlegg, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider til formål utenfor loven”. Den noe omstendelige ordlyden tilsvarende fullt ut ordlyden i mval § 10 fjerde ledd. Omfanget av avgiftsplikten etter mval § 10 fjerde ledd er etter Kildals mening fastlagt i langvarig forvaltningspraksis<sup>180</sup>. Fra 1.januar 2008 er ordlyden presisert. Til tross for at bestemmelsen anvender begrep som for eksempel ”oppussing” og ”modernisering” mener Kildal at plikten etter § 10 fjerde ledd etter ”sikker rettsforståelse” kun gjelder prosjekter som går utover normalt vedlikehold og reparasjoner. Det må dreie seg om ”påkostninger”, i prinsippet aktiveringspliktige arbeider<sup>181</sup>. Refsland mener at denne sontringen kun gjelder registreringsplikten<sup>182</sup>. Han mener videre at hvis den næringsdrivende først er registrert i avgiftsmanntallet fordi han driver med påkostningsarbeider, så må han også bli avgiftspliktig for reparasjonsarbeider

---

<sup>179</sup> Se artikkel Kildal (2008)s.77-78

<sup>180</sup> Artikkel Kildal (2008)s.81. Jeg er ikke helt av den samme oppfatning. Praksis etter 1.juli 2001 viser at avgiftsmyndighetene la til grunn en *langt snevrere tolkning* av mval § 10 fjerde ledd enn det Kildal legger til grunn. Forvaltningspraksis anså *ikke* administrative tjenester som omfattet av bestemmelsen. Av særlig interesse vil jeg trekke frem BFU 85/02, klagesak nr.5020 og klagesak nr.5193. Etter ordlyden ble presisert 1.januar 2008 er ikke problemstillingen lenger aktuell. Det er likevel, etter min mening, en interessant observasjon.

<sup>181</sup> Artikkel Kildal (2008)s.81. Om skillet mellom vedlikehold og påkostninger se:Rt.1940 side 594 som gjelder innenfor inntektsskatteretten, men det er lagt til grunn at samme grensdragningen skal gjelde i merverdiavgiftsretten, jf Mva kommentaren (2005)s.217

<sup>182</sup> Refsland (1994)s.118-119.

han utfører på egne bygg og anlegg innenfor det fagområdet han er registrert for. Mva-kommentaren stiller seg kritisk til Refslands standpunkt<sup>183</sup>.

Ut fra drøftelsen i forarbeidene må det kunne legges til grunn at avgiftsplikten etter mval § 14 tredje ledd må ha samme rekkevidde som mval § 10 fjerde ledd<sup>184</sup>. Legger man til grunn den forståelsen som Kildal og Mva-kommentaren har, vil dette innebære at egne reparasjoner og vedlikehold uansett faller utenfor avgiftsplikten. Dermed blir det ikke uttaksavgift ved uttak av vedlikeholdstjenester på egne bygg som anvendes utenfor loven. Slike transaksjoner muliggjør imidlertid et forbruk, og burde derfor vært avgiftsbelastet. Rettstilstanden i EU<sup>185</sup> er at uttaksplikten også omfatter reparasjoner og vedlikehold. Dette taler for at rekkevidden av mval § 14 tredje ledd bør forstås i samsvar med Refsland sin fortolkning av mval § 10 fjerde ledd.

På den andre side, dersom uttaksplikten for tjenester også skulle gjelde reparasjoner og vedlikehold, måtte det av nøytralitetshensyn på samme måte foretas en tilsvarende utvidelse av avgiftsplikten etter mval § 10 fjerde ledd<sup>186</sup>. Rettstilstanden er uklar. Problemstillingen er ikke drøftet i forarbeidene til endringene 1.januar 2008. Jeg er derfor under tvil kommet til samme standpunkt som legges til grunn av Kildal og Mva-kommentaren<sup>187</sup>. Mval § 14 tredje ledd og mval § 10 fjerde ledd gjelder bare arbeider utover vanlig reparasjons- og vedlikeholdsarbeider.

#### 4.1 To hjemler for uttaksavgift ved egenproduksjon – mval § 14 tredje ledd og mval § 10 fjerde ledd

---

<sup>183</sup> Se Mva kommentaren (2005)s.216

<sup>184</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt. 5.4.5. Jf artikkel Kildal (2008)s.81

<sup>185</sup> Se 2 kap 8 § ML

<sup>186</sup> Artikkel Kildal (2008)s.81

<sup>187</sup> Pga. ordmessige begrensninger er det ikke mulig med en fullstendig drøftelse av rekkevidden til mval § 10 fjerde ledd.

Merverdiavgiftsloven har fra 1.januar 2008 to mulige hjemler for uttaksbeskatning ved egenproduksjon av byggetjenester. Mval § 10 fjerde ledd og mval § 14 tredje ledd annet punktum.

Mval § 10 fjerde ledd lyder som følgende:

Næringsdrivende som for egen regning driver virksomhet med *oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider*(min kursiv), skal beregne og betale avgift som ved uttak når varer og tjenester tas i bruk i virksomheten. Bestemmelsene i § 14 gis tilsvarende anvendelse.

Mval § 14 tredje ledd, annet punktum lyder slik:

Det skal betales avgift [...] når en tjeneste som nevnt i fjerde ledd eller *tjenester med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider*(min kursiv), tas ut til formål utenfor loven.

Ordlyden i bestemmelsene er identiske i forhold til hvilke tjenester som omfattes. I samsvar med forrige drøftelse må man legge til grunn at bestemmelsene skal tolkes likt<sup>188</sup>.

Sammenhengen i regelverket taler også for dette. Støtte for denne tolkningen finner vi også i BFU 18/08, 3. april 2008:

”Uttaksregelen i merverdiavgiftsloven § 14 tredje ledd tilsvarende den særskilte registreringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd i den forstand at de utløser avgiftsplikt *for samme typer bygge- og anleggstjenester mv.*(min kursiv)”

Praksis som knytter seg til mval § 10 fjerde ledd vil derfor være relevant i forhold til mval § 14 tredje ledd annet punktum.

En relevant problemstilling er forholdet mellom mval §§ 14 tredje ledd jf 10 første og 10 fjerde ledd. Problemstillingen kan utledes av vilkåret om at det for uttaksavgift etter mval §

---

<sup>188</sup> Se Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt.5.4.5

14 tredje ledd må dreie seg om varer eller tjenester av *samme slag* som omsettes/benyttes i virksomheten. Spørsmålet kan omformuleres til hvorvidt en virksomhet som er registrert etter mval § 10 første ledd for utadrettet omsetning av én type tjeneste kun skal bedømmes etter mval § 14 tredje ledd for den aktuelle tjenesten, eller om mval § 10 fjerde ledd også kommer til anvendelse.

Ordlyden i mval § 10 fjerde ledd "[...]for egen regning driver virksomhet [...]" taler for at bestemmelsen kun rammer virksomheter som bare driver med egenproduksjon. I forhold til gjeldende rett uttaler her forarbeidene at mval § 10 fjerde ledd gjelder for virksomheter som "oppfører bygg eller anlegg [...] *utelukkende* for egen regning"<sup>189</sup>. Det samme synspunktet finner vi i avgiftshåndboken "Avgiftsplikten etter § 10 fjerde ledd rammer kun næringsdrivende som *utelukkende* driver med oppføring mv. av bygg/anlegg i egen regi for salg eller utleie". Videre står det "Næringsdrivende som *også(min kursiv)* omsetter byggetjenester for fremmed regning, er avgiftspliktig etter § 10 første ledd. Når disse oppfører bygg ved egen regi for salg eller utleie, følger avgiftsplikten ved uttaket direkte av § 14 første ledd"<sup>190</sup>.

Slik jeg leser uttalelsene i forarbeidene og avgiftshåndboken skal altså mval § 10 fjerde ledd tolkes slik at det kun er næringsdrivende som *utelukkende* driver virksomhet med de aktuelle arbeidene som omfattes av bestemmelsen. Dette har den konsekvens at i de tilfeller der en næringsdrivende er registrert etter mval § 10 første ledd for utadrettet omsetning av én type byggetjeneste skal det kun svares uttaksavgift av denne tjenesten ved egenproduksjon. Dette er kun disse tjenestene som befinner seg innenfor virksomhetssfæren jf vilkåret om at tjenesten må tas ut "fra virksomheten".

I RG-2007 side 802 "Steen Eiendom" uttaler lagmannsretten:

---

<sup>189</sup> Jf om gjeldende rett i arbeidsgruppens rapport (2003)pkt.2.6 og Ot.prp.nr.59 (2006-2007)pkt 5.4.1

<sup>190</sup> Merverdiavgiftshåndboken(2007)s.192

”[...]Bakgrunnen for anførselen om manglende utredning er at det senere har vist seg at Steen Eiendom AS dette året faktisk også omsatte visse tjenester til andre byggherrer. Steen Eiendom AS anfører at hvis riktig faktum hadde vært lagt til grunn, ville det ikke vært hjemmel for å beregne avgift etter § 10 fjerde ledd. [...]. Så vidt retten kan se, ville avgiftsberegningen blitt den samme hvis den hadde vært basert på § 13 for så vidt gjaldt tjenestene som ble omsatt og på § 14 første ledd for den øvrige delens vedkommende. Alternativt kunne den delen av virksomheten som besto i omsetning av tjenester vært avgiftpliktig etter § 13, mens den delen av virksomheten som besto i oppføring av bygg for salg for egen regning kunne vært avgiftsberegnet etter § 10 fjerde ledd. Resultatet ville uansett bli det samme. Denne anførselen kan åpenbart ikke føre frem.”

Uttalelsen legger til grunn at mval § 14 tredje ledd jf mval § 10 første ledd ikke har betydning for anvendelsen av mval § 10 fjerde ledd. Riktignok er uttalelsen et obiter dicta, og dens vekt er derfor begrenset, men uttalelsen gir føringer på at rettstilstanden ikke er så klar som forarbeidene og avgiftshåndboken legger til grunn. Et annet moment som etter mitt syn svekker vekten av dommen, er at lagmannsretten ikke drøfter hvorvidt loven gir hjemmel for den aktuelle forståelsen. I forhold til uttalelsen ”[...] ville avgiftsberegningen blitt den samme hvis den hadde vært basert på § 13 for så vidt gjaldt tjenestene som ble omsatt og på § 14 første ledd for den øvrige delens vedkommende [...]” Et sentralt vilkår etter mval § 14 tredje ledd er at de aktuelle tjenestene som omsettes/benyttes i virksomheten og de tjenestene som uttas er av *samme slag*. De må tas ut ”fra virksomheten”. Er denne forutsetningen ikke til stedet vil det ikke være hjemmel for uttaksberegning. Likeledes i uttalelsen ”[...] Alternativt kunne den delen av virksomheten som besto i omsetning av tjenester vært avgiftpliktig etter § 13, mens den delen av virksomheten som besto i oppføring av bygg for salg for egen regning kunne vært avgiftsberegnet etter § 10 fjerde ledd. Resultatet ville uansett bli det samme [...]” Lagmannsretten behandler ikke den forståelse som er lagt til grunn i forarbeidene eller hos avgiftsmyndighetene, at mval § 10 fjerde kun kommer til anvendelse for virksomheter som utelukkende driver med egenproduksjon

Som nevnt innledningsvis i avhandlingen kan ikke hensynene som ligger til grunn i merverdiavgiftsloven selv gi hjemmel for avgiftsplikt. Avgiftssubjektene har rett til i rimelig grad å kunne forutse sin rettsstilling. Avgiftsmyndighetene eller domstolene bør også være mer tilbakeholden med å endre en praksis eller forståelse til ugunst for borgerne.

Etter mitt syn er rettstilstanden uklar. Jeg heller likevel mot den forståelse som legges til grunn i forarbeidene. Når det snakkes om ”*utelukkende* driver med [...]” vil en naturlig forståelse av dette klart tale for at mval § 10 fjerde ledd ikke kommer til anvendelse hvis den næringsdrivende er registrert for utadrettet omsetning av byggetjenester. Og hvis virksomhetene driver med utadrettet omsetning av én type byggetjeneste, vil hjemmelen for uttak bare gjelde de tjenestene som omsettes/benyttes i denne aktuelle virksomheten<sup>191</sup>. For de andre tjenestene vil det, etter mitt syn, ikke foreligge hjemmel for uttak. Denne tolkningen vil kunne åpne for avgiftstilpasninger. Med tanke på uttalelsene i nevnte lagmannsrettsdom, må man nok legge til grunn at avgiftsmyndighetene i tiden fremover ikke nødvendigvis vil ha samme synspunkt.

#### 4.2 Hvilke virksomheter og prosjekter rammes av unntaksregelen?

I forhold til begge bestemmelsene gjelder det fortsatt et krav om at den næringsdrivende må drive *virksomhet med* oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg og anlegg for egen regning. Dette kommer klart til uttrykk i begge bestemmelsenes ordlyd. Man kan ikke uttrykkelig slutte fra ordlyden at det er et direkte krav om at virksomheten er byggherre eller utbygger i egentlig forstand. Det vil likevel i praksis ikke oppstå noen uttakssituasjon uten at virksomheten, selv eller ved innkjøp fra andre, utfører bygge- og anleggsarbeider for virksomheten. Hvis dette ikke er tilfelle vil en ikke kunne si at den næringsdrivende ”driver virksomhet” med de aktuelle arbeidene og de vil derfor ikke kunne tas ut ”*fra virksomhet*”. I forlengelsen av dette må også *omfanget* av arbeidene være av en slik karakter at de anses for å være virksomhet i samsvar med det generelle virksomhetsbegrepet.

Avgiftsmyndighetene har tidligere brukt ”ett-byggsregelen”, dvs. at oppføring av kun ett bygg ved egenproduksjon ikke kvalifiserer til avgiftsplikt<sup>192</sup>. En slik måling er uegnet, og

---

<sup>191</sup> Dette er også lagt til grunn i uttalelse av Skatt vest 14.juni 2008.

<sup>192</sup> Se Mva kommentaren (2005)s.215



det må kunne antas at det generelle virksomhetsbegrepet skal legges til grunn<sup>193</sup>.

Tilsvarende må gjelde mval § 14 tredje ledd. Kun uttak av byggetjenester som omsettes i ”virksomhet” er avgiftspliktig ved uttak. Støtte for denne forståelsen finner vi også i BFU 18/08, 3. april 2008<sup>194</sup>:

”[...] Dette innebærer at tilføyelsen herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider, *ikke er ment å utvide området for hvem som omfattes av registreringen*(min kursiv). [...] men den næringsdrivende må forststatt *drive virksomhet* med oppføring, oppussing, modernisering for egen regning. Som innsender anfører, bestemmelsen vil *bare ramme næringsdrivende byggherrer eller utbygger etc*”(min kursiv).

Vi kan altså legge til grunn at det etter gjeldende rett er en forutsetning for at mval § 14 tredje ledd skal komme til anvendelse at den næringsdrivende må være byggherre eller utbygger.

I forlengelsen av dette vil plikten til å beregne uttaksavgift kun ramme prosjekter der virksomheten selv er byggherre etc. Hvis et selskap eksempelvis både har prosjekter med utvikling av boliger ved egenproduksjon og prosjekter der selskapet kjøper og videreselger tomter, er det kun arbeid som utføres i de førstenevnte prosjektene som vil bli rammet at uttaksmerverdiavgift<sup>195</sup>.

#### 4.3 Hvilke tjenester omfattes av mval § 14 tredje ledd annet punktum?

Som jeg har vært inne på vil praksis i forhold til mval § 10 fjerde ledd være relevant også i forhold til mval § 14 tredje ledd. Som nevnt var rekkevidden av mval § 10 fjerde ledd omtvistet før lovendringen. Ordlyden er nå presisert.

---

<sup>193</sup> Kildal artikkel (2008)s.81.

<sup>194</sup> BFU 18/08, 3. april 2008s.4

<sup>195</sup> Se BFU 18/08, 3. april 2008. Se også artikkel Ernst & Young (2008)pkt.1.4.

Det er ”tjenester med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg, herunder byggeledelse, byggeadministrasjon og annen administrasjon av slike arbeider” som omfattes av bestemmelsen.

I et fellesskriv av 8. mai 2002 uttalte skattedirektoratet at det gjelder registrerings- og avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd for alle tjenester som ikke er spesielt unntatt fra avgiftsområdet, så lenge tjenestene benyttes *direkte* i forbindelse med oppføring mv. av bygg eller anlegg for egen regning. Direktoratet uttalte imidlertid at det ikke skulle beregnes uttaksmerverdiavgift av rent interne administrative gjøremål, som intern regnskapsføring. Dette harmonerer, slik jeg ser det, med at det er ”tjenester med oppføring, oppussing og modernisering mv.” som rammes av mval § 14 tredje ledd annet punktum. Altså tjenester som benyttes direkte i forbindelse med de aktuelle arbeidene.

I BFU 100/03 uttaler Skattedirektoratet følgende:

”[...] Etter merverdiavgiftsreformen i 2001 hvor området for avgiftspliktige tjenester ble utvidet, er det antatt bestemmelsen også vil omfatte byggeadministrasjon som byggeledelse etc. i forbindelse med slike arbeider på fast eiendom for utleie eller salg. *Derimot omfattes ikke administrasjon etc. knyttet til markedsføring og salg eller utleie av eiendommen* (min kursiv).”

Det man kan trekke ut av disse uttalelsene er at tjenester som kun benyttes *indirekte* i forhold til oppføring mv. ikke skal medføre uttaksavgift. Tjenester som brukes direkte i forbindelse med *den faste eiendommen som sådan*, vil altså ikke omfattes av unntaket.

Spørsmålet blir dernest hvorvidt forprosjekterings- og reguleringsarbeid mv. som utføres før det er tatt beslutning om byggestart omfattes av uttaksreglene. Spørsmålet ble behandlet i nevnte BFU 18/08, 3. april 2008. I samsvar med ovennevnte drøftelse uttaler Skattedirektoratet følgende:

”Etter endringene vil plikten til å uttaksberegne tjenester innen virksomheten være *begrenset til tjenester som er særskilt nevnt i merverdiavgiftsloven § 14 tredje ledd annet punktum*. [...] De ikke-fysiske byggearbeidene som utløser uttaksberegning, må også her gjelde arbeid med oppføring osv. av bygg eller anlegg (min

kursiv). Når selskapet verken for egen regning eller ved innkjøp av varer og tjenester driver virksomhet med oppføring mv. av fast eiendom eller anlegg, men omsetter eiendommene før slike arbeider utføres på dem, kommer ikke unntaksregelen i merverdiavgiftsloven § 14 tredje ledd annet punktum annet alternativ til anvendelse. [...].”

Når det gjelder ikke-fysiske byggearbeider, som utvikling og planlegging for utbygging, må også disse anvendes *direkte i forbindelse med oppføring mv.* av bygg eller anlegg for at det skal bli avgiftsplikt.

I RG-2007 side 802 som gjaldt de tidligere reglene, ble det tatt stilling til hvorvidt administrative tjenester skulle rammes av uttaksreglene. Som nevnt følger dette nå av ordlyden i uttaksreglene. Dommen er likevel interessant i den forstand at den legger til grunn en meget vid fortolkning av reglene. Av dommens faktumbeskrivelse fremgår det at selskapets ansatte utførte arbeid med identifisering av mulige tomter, forhandling ved kjøp av tomt, inngåelse av avtaler, utvikling og planlegging av tomteområder, arbeid med reguleringsplaner og byggesøknader, forhandling med banker, utvikling av ulike hustyper, utarbeidelse av huskatalog, kontraktinngåelse med og oppfølging av entreprenører, markedsføring og salg av egenregiprosjekter, samt kontorarbeid knyttet til blant annet inngående og utgående fakturaer. Det ble lagt til grunn at *alt* dette arbeidet skulle uttaksbeskattes, *med unntak* av internt kontorarbeid med huskatalog.

Saken ble nektet fremmet for Høyesterett ved kjæremålsutvalgets kjennelse av 25.mai 2007. I utgangspunktet må da lagmannsrettsdommen sies å ha stor rettskildemessig vekt. Derimot var sakens kjerne hvorvidt administrative tjenester var omfattet av uttaksreglene overhodet. Dette taler for at dens vekt i forhold til *hvilke typer tjenester* som omfattes av uttaksreglene er begrenset.

Som nevnt omhandler dommen de tidligere uttaksreglene. De någjeldende reglene om uttak i bygge- og anleggsbransjen er et *unntak* fra hovedregelen om at uttak av tjenester til en ikke-avgiftspliktig del av virksomheten ikke skal resultere i uttaksavgift. Dette har den konsekvens at for å avgiftsbelegge slike tjenester må det nå dreie seg om ”tjenester med

oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg, herunder [...]” jf mval § 14 tredje ledd annet punktum<sup>196</sup>. Det er *kun* disse tjenestene som det er hjemmel for å avgiftsbelegge ved uttak til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. Dette reduserer, etter min mening, dommens vekt.

Det er meg kjent at skattekontorene med utgangspunkt i dommen hevder at plikten til uttaksberegning i egenproduksjonsprosjekter er svært vidtrekkende. Dette vil sannsynligvis medføre flere saker for forvaltnings- og rettsapparatet i tiden fremover.

## 5 Avsluttende kommentarer

Uttaksinstituttet er et viktig element i merverdiavgiftssystemet. Reglene skal sikre at *alt innenlands forbruk* blir beskattet. Samtidig skal reglene sørge for et *nøytralt merverdiavgiftssystem*. Bestemmelsene må derfor tolkes i lys av deres spesielle formål. Dette fremkommer også av avhandlingen, hvor jeg har sett på vilkårene med de nevnte hensyn i bakgrunn. De tidligere uttaksreglene var som nevnt en av de mest uavklarte bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. De nye bestemmelsene er i bedre samsvar med prinsippene som ligger til grunn bak uttaksreglene. Instituttet er derimot komplisert og behovet for enkle regler, både for avgiftsmyndigheten og de avgiftspliktige, gjør at det må bli *kompromisser*.

På enkelte områder er rettstilstanden nå klarlagt. Dette gjelder for det første vilkåret om at den avgiftspliktige må ha hatt *rett til fradrag* for inngående avgift for at det skal beregnes uttaksavgift for *varer*. Videre har endringene for uttak av tjenester *forenklet* regelverket og

---

<sup>196</sup> Se også BFU 18/08, 3. april 2008

*fjernet terskelvirkningene* som de tidligere reglene ga opphav til. Dette vil igjen føre til en mer samfunnsøkonomisk ressursutnyttelse.

Derimot er det på andre områder fortsatt uklarheter, og reglenes utforming viser at de har vært gjenstand for kompromisser. Ettersom vi ikke har regler for justering av tidligere fradragsført inngående avgift for varer som ikke omfattes av justeringsreglene, er det, etter min mening, fortsatt ikke hjemmel for uttaksavgift ved *bruksendringer*. Dette vil kunne åpne for avgiftsmessige tilpasninger for å unngå avgift på forbruk. Det samme kan sies om utgifter til drift og vedlikehold, og ved midlertidig bruk av driftsmidler. Videre er rekkevidden av unntaket for *bygge- og anleggstjenester* etter min mening fortsatt uklar.

Uttaksreglenes tekniske karakter, vil også ha betydning for andre regler i merverdiavgiftsloven. Som det fremkommer av avhandlingen, mener jeg det er tvilsomt om praksisen i forhold mval § 23 annet punkt har tilstrekkelig hjemmel i loven.

Etter å ha jobbet med dette temaet, sitter jeg igjen med et inntrykk av at avgiftsmyndighetene har en tendens til å stille seg relativt fritt ved sin lovtolkning. For at uttaksreglene skal bli praktisert i samsvar med uttaksinstituttets grunnleggende prinsipper, er det imidlertid en forutsetning at avgiftsmyndighetene bidrar til dette ved sin fortolkning av bestemmelsene.

## 6 Register

### 6.1 Juridisk litteratur

#### 6.1.1 Bøker

- Merverdiavgiftshåndboken (2007) ”Merverdiavgiftshåndboken”, 5 utgave, 1. opplag. Fagbokforlaget, 2007
- Refsland (2007) Refsland, Thor. ”Lærebok i merverdiavgift”, 7. utg., Skattebetalerforeningen, Oslo 2007.
- Alhager m.fl (2007) Alhager, Eleonor, Kleerup, Jan, Melz, Peter og Öberg, Jesper. ”Mervärdeskatt i teori och praktik”, Opplaga 1:1, 2007, Författarna och Norstedts Juridik AB
- Flemming m.fl. (2007) Lind Johansen, Flemming, Henrik Pedersen, Niels og Engers Pedersen, Søren. ”Moms 3, Momspliktig værdi”, 2.udgave / 1. oplag Forlaget Thomson A/S, København 2006
- Mva kommentaren (2005) Gjems-Onstad, Ole og S. Kildal, Tor. ”MVA-kommentaren”, 3. utg., Gyldendal Norske Forlag, Oslo 2005.

|                        |  |
|------------------------|--|
| Gjems Onstad (2005)    | Gjems-Onstad, Ole og S. Kildal, Tor. "Lærebok i merverdiavgift", 2. utg., Gyldendal Norske Forlag, Oslo 2005.            |
| Zimmer (2005)          | Zimmer, Fredrik. "Lærebok i skatterett", 5. utg., Universitetsforlaget, Oslo 2005.                                       |
| Ramsdahl Jensen (2004) | Ramsdahl Jensen, Dennis. "Merværdiafgiftspligten". 1. utg. København, 2004.  |
| Eckhoff (2001)         | Eckhoff, Torstein. "Rettskildelære". 5. utgave ved Jan H. Helgesen. Oslo, 2001.  |
| Andenæs (1998)         | Andenæs, Johs. Statsforfatning i Norge. 8.utg. Oslo, 1998  |
| Refsland (1994)        | Refsland, Thor. Merverdiavgiftsloven, med kommentarer, del I, Utgitt av Norsk Skattebetalerforening, Oslo, april 1994.   |
| Refsland (1992)        | Refsland, Thor. Praktisk merverdiavgift og investeringsavgift, Utgitt av Norsk Skattebetalerforening, Oslo, februar 1992 |
| Melz (1990)            | Melz, Peter. "Mervärdeskatten – rättsliga problem och grunder". Stockholm, 1990.   |

### 6.1.2 Artikler

|                        |  |
|------------------------|--|
| Kildal artikkel (2008) | S. Kildal, Tor. "Egenregibyg, uttak og justering - nye avgiftsmessige problemstillinger", Skatterett – 1 2008 [27] 76-85 |
|------------------------|--|

|                              |  |
|------------------------------|--|
| Artikkel Christiansen (2008) | Elisabeth Christiansen, Kari. ”Merverdiavgift på uttak”. Revisjon og Regnskap nr 6/2008. Hentet fra: <a href="http://revreg.pdc.no/utskrift.php?seks_id=94433">http://revreg.pdc.no/utskrift.php?seks_id=94433</a> .   |
| Ernst & Young (2008)         | Ernst & Young ”Nyhetsbrev Eiendom, Bygg og Anlegg nr. 1 - april 2008”  |
| Artikkel Bryne (2003)        | Bryne, Eivind ”Actif-dommen: nye uttaksregler etterlyses”. Revisjon og Regnskap nr 8/2003. Hentet fra: <a href="http://www.steenstrup.no/nyweb/nyheter/spes.asp?arkivid=167&amp;id=2">http://www.steenstrup.no/nyweb/nyheter/spes.asp?arkivid=167&amp;id=2</a> . |
| Kildal artikkel (2002)       | S. Kildal, Tor. ”Uttak, outsourcing og innførsel av tjenester – Tre uferdige avgiftsområder”, Skatterett – 1 2002 [21] 86-100  |

### 6.1.3 Enkeltstående nettdokument

Statens inntekter og utgifter – en oversiktstabell. Tilgang:

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/pressesenter/pressemeldinger/2008/statens-inntekter-og-utgifter---en-overs.html?id=530186>

## 6.2 Rapporter

|                                |  |
|--------------------------------|--|
| Arbeidsgruppens rapport (2003) | Rapport fra en arbeidsgruppe – avgitt til Finansdepartementet 28. februar 2003 ”merverdiavgift og uttak” |
|--------------------------------|--|



([http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/rap/2003/0007/ddd/pdfv/180299-merverdiavgift\\_og\\_uttak.pdf](http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/rap/2003/0007/ddd/pdfv/180299-merverdiavgift_og_uttak.pdf))

### 6.3 Lover

Lov om merverdiavgift 19.juni 1969 nr.66

Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v.(EØS-loven) av 27.november 1992 nr.109

### 6.4 Utenlandske lover

Mervärdeskattelagen.

Mervärdeskattelagen (1994:200) (ML).

### 6.5 EU-lovgivning

Rådsdirektiv 77/388 av 17. mai 1977 om harmonisering av medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag av 1977

Rådets direktiv 2006/112/EF av 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

EØS- avtalen, lov av 27. nov 1992, nr. 109.

### 6.6 Forskrifter

Forskrift av 20. desember 1969 nr1 (nr18)

## 6.7 Stortingsvedtak

Vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2007 av 28. november 2006

## 6.8 Forarbeider

### 6.8.1 Odelstingsproposisjoner

|                           |   |
|---------------------------|---|
| Ot.prp. nr.59 (2006-2007) | Om lov om endringer i lov 19.juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift   |
| Ot.prp. nr.2 (2000-2001)  | Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift. (Merverdiavgiftsreformen 2001)             |
| Ot.prp. nr.17 (1968-1969) | Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven) |
| Ot.prp.nr.32 (1972-1973)  |   |
| Ot.prp.nr.10 (1933)       | Om utferdigelse av lov om omsetningsavgift  |

## 6.8.2 Norges offentlige utredninger

NOU 1990:11

Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester

## 6.8.3 Innstillinger fra Finanskomiteen

Innst.O.nr.94 (2006-2007)

Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov  
19.juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

## 6.9 Domsregister

### 6.9.1 Norske avgjørelser

Rt.2008 side 1107-A ”Bowling1”

Dom av Høyesterett 20.06.08

Rt.2003 side 1233 ”Actif”

Dom av Høyesterett 23.09.03

Rt.1940 side 594

Dom av Høyesterett 26.11.40

RG-2007 side 802 ”Steen Eiendom” Dom av lagmannsretten 26.01.07

Dom Oslo byrett av 15.sept 1978

### 6.9.2 EF-avgjørelser

C-50/88, ”Heinz Kühne”

Heinz Kühne mot Finanzamt München III

C-322/99 og C-323/99,

Finanzamt Burgdorf mot Hans-Georg Fischer and  
Finanzamt Düsseldorf-Mettmann mot Klaus  
Brandenstein

C-291/92 ”Armbrecht”.

Finanzamt Uelzen mot Dieter Armbrecht.

## 6.10 Forvaltningspraksis

### 6.10.1 Klagesaker

Klagesak nr.4474A

KMVA-2001-4474 Avgjørelse av Klagenemnda for  
merverdiavgift av 20.01.01

Klagesak nr.3810

KMVA-1997-3810 Skattedirektoratets vedtak av  
28.11.97

Klagesak nr.5020

KMVA-2003-5020 avgjørelse av lagenemnda for  
merverdiavgift av 07.10.03

Klagesak nr.5193

KMVA-2004-5193, Avgjørelse av klagenemnda for  
merverdiavgift av 30.08.04

### 6.10.2 Bindende forhåndsuttalelser

|            |   |
|------------|---|
| BFU 18/08. | Bindende forhåndsuttalelse vedrørende tomteutvikler<br>plikt til å beregne uttaksavgift av tjenester til eget<br>bruk avgitt 03.04.08   |
| BFU 100/03 | Bindende forhåndsuttalelse vedrørende utvikling og<br>utbygging av tomtefelt (merverdiavgiftsloven § 10<br>fjerde ledd) avgitt 04.12.03 |
| BFU 83/02  | Bindende forhåndsuttalelse vedrørende tilskudd i<br>kantinedrift avgitt 31.05.02  |
| BFU 85/02  | Bindene forhåndsuttalelse vedrørende oppføring i<br>egen/fremmed regi avgitt 30.07.02   |

### 6.10.3 Andre administrative uttalelser

Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 14.05.02

Skattedirektoratets brev til et fylkesskattekontor av 23.06.75

Fellesskriv av 8. mai 2002

Avgiftsmelding nr.4/1988 fra Skattedirektoratet

Uttalelse fra Skatt vest av 14.06.08

